# JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
# DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
## 16 päivänä joulukuuta 1999 *

1. Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle kaksi ennakkoratkaisukysymystä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY [1] (jäljempänä kuudes direktiivi) tulkinnasta.

2. Ensimmäisellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin haluaa saada selville, saadaanko yrityksen perustamiseen liittyvien investointien yhteydessä maksettu arvonlisävero vähentää, jos veroa ensimmäisen kerran maksuunpantaessa tiedetään jo, että verollisiin liiketoimiin johtava taloudellinen toiminta ei ole toteutunut. Siltä varalta, että tähän kysymykseen vastataan myöntävästi, kansallinen tuomioistuin haluaa tietää vielä, voidaanko verotusta koskeva valintaoikeus rakennuksia tai rakennusten osia niihin liittyvine maapohjineen luovutettaessa rajoittaa koskemaan vain rakennuksia tai rakennusten osia.

* Alkuperäinen kieli: espanja.

1 — EYVL L 145, s. 1. Tämän säädöksen useaan kertaan muutettu sanamuoto osoittaa, että F. Pérez Royo on ollut oikeassa todetessaan, että "arvonlisäveron tutkiminen ei ole juurikaan sen miellyttävämpää kuin sen maksaminen" (esipuhe teokseen Ramírez Gómez, S., *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Civitas, Madrid, 1994).

## I Tosiseikat ja pääasian oikeudenkäynti

3. Brigitte Breitsohl neuvotteli erään ajoneuvovalmistajan kanssa vuonna 1989 jälleenmyyntisopimuksesta. Kyseinen ajoneuvovalmistaja ilmoitti Breitsohlille 14.4.1989 päivätyllä kirjeellä hyväksyvänsä tämän jälleenmyyjäksi tietyin edellytyksin. Breitsohl teki helmikuussa 1990 ilmoituksen moottoriajoneuvojen myynti- ja korjaustoimintaa harjoittavasta liikkeestä ja hankki arvonlisäverottomasti 62 670 Saksan markalla (DEM) rakentamattoman tontin, jolla oli tarkoitus harjoittaa yritystoimintaa. Huhtikuussa 1990 hän antoi eräälle rakennusalan yritykselle tehtäväksi rakentaa tontille autokorjaamon. Toukokuun 1990 puolivälissä maansiirtotyöt oli tehty, perustukset rakennettu ja lattia osittain valmis. Näistä töistä erääntyi laskuja yhteensä 173 655,50 DEM:n arvosta.

4. Suunnitteluvaiheessa töiden kokonaiskustannuksiksi oli arvioitu 1 400 000 DEM. Kun ilmeni, että ne nousisivat 230 000 DEM:lla, rakennustöitä rahoittava pankki ilmoitti, ettei se ollut halukas rahoittamaan näitä lisäkustannuksia. Toukokuussa 1990 rakennusyritys keskeytti työt epäselvän rahoitustilanteen vuoksi.

5. Koska Breitsohl katsoi, ettei hän pysty saattamaan päätökseen rakennustyötä tontilla eikä käynnistämään yritystoimintaa, hän sitoutui 22.11.1990 tehdyllä sopimuksella maksamaan rakennusyritykselle sen tekemistä töistä yhteensä 100 000 DEM ja luovuttamaan jo pystytetyt rakenteet kolmannelle osapuolelle 50 000 DEM:n hintaan (toisin sanoen 43 859,65 DEM:lla lisättynä 6 140,35 DEM:n suuruisella arvonlisäverolla). Joulukuussa 1990 Breitsohl myi maapohjan samalle ostajalle 61 905 DEM:lla (ilman mainintaa arvonlisäverosta).

6. Vuodelta 1990 antamassaan arvonlisäveron vuosi-ilmoituksessa Breitsohl ilmoitti verollisina liiketoimina rakennuksen osien luovutuksen (veron peruste 43 859 DEM). Vähennyskelpoiseksi määräksi hän ilmoitti 13 900,11 DEM (notariaatti-, veroneuvonta- ja rakennuskuluja). Tästä syntyi 7 759,90 DEM:n ylijäämä hänen edukseen.[2] Breitsohl ei ollut arvonlisäveroa koskevissa ennakkoilmoituksissaan maininnut näitä vähennettäviä määriä.

7. Finanzamt Goslar hyväksyi vuotta 1990 koskevassa verotuspäätöksessä vähennyskelpoiseksi summaksi ainoastaan 95,20 DEM. Veroviranomainen perusteli päätöstään sillä, että kyseessä olevat suoritukset kohdistuivat verottomaan kiinteistön luovutukseen. Veron määräksi vahvistettiin 6 045 DEM.[3]

8. Finanzamt perusteli tästä verotuspäätöksestä tehtyä oikaisuvaatimusta koskevaa päätöstään sillä, että Breitsohlista ei ollut tullut elinkeinonharjoittajaa säännöllisten liiketoimien puuttuessa eikä hänellä näin ollen myöskään ollut oikeutta tehdä verovähennystä. Finanzamt katsoi sitä vastoin, että Breitsohlilla oli velvollisuus maksaa pystytettyjen rakenteiden ostajalle annetussa laskussa mainittu arvonlisävero.

9. Breitsohl valitti tästä päätöksestä Finanzgerichtiin, joka hyväksyi valituksen suurimmalta osaltaan. Finanzgericht katsoi yhteisöjen tuomioistuimen asiassa INZO 29.2.1996 antaman tuomion[4] perusteella, että Breitsohlin valmisteleva toiminta oli jo yritystoimintaa, joten hänellä oli oikeus vähentää rakennusyrityksen laskuihin sisältynyt arvonlisävero. Finanzgericht katsoi lisäksi, että Breitsohlilla oli ollut oikeus luopua yritykselle kuuluneen kiinteistön luovutuksen verovapaudesta siten, että luopuminen koski vain rajattavissa olevia, toteutettuja rakennustöitä (maansiirto- ja perustustöitä, lattian valua). Finanzgerichtin mukaan vähennysoikeus oli evättävä ainoastaan maapohjan myyntiin liittyvien notaarinpalkkioiden osalta.

2 — Vähennyskelpoisten määrien ja rakennuksen osien myyntihinnan arvonlisäveron erotus (muutamien pennien tarkkuudella).

3 — Hyväksyttyjen vähennyskelpoisten määrien ja rakennuksen osien myyntihinnan arvonlisäveron erotus (muutamien pennien tarkkuudella).

4 — Asia C-110/94, INZO, tuomio 29.2.1996 (Kok. 1996, s. I-857).

10. Finanzgerichtin tuomion johdosta Bundesfinanzhofissa vireille pannussa muutoksenhakumenettelyssä (Revision), jonka yhteydessä nyt käsiteltävänä olevat ennakkoratkaisukysymykset on esitetty, Finanzamt on väittänyt, että vuoden 1980 Umsatzsteuergesetziä (liikevaihtoverolaki; jäljempänä UStG) on rikottu. Finanzamtin mukaan UStG:n nojalla ei ole sallittua, että kiinteistön myynnin verovapaudesta luovutaan ainoastaan rakennusten osalta. Finanzamtin mielestä samaan ratkaisuun päädytään tarkastelemalla kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan ensimmäistä alakohtaa yhdessä 13 artiklan B kohdan g alakohdan kanssa.

## II Ennakkoratkaisukysymykset

11. Koska Bundesfinanzhof on epävarma asiaan sovellettavien kuudennen direktiivin säännösten tulkinnasta, se on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan (asia C-110/94, INZO, tuomio 29.1.1996, Kok. 1996, s. I-857) myös ensimmäisiä investointimenoja, jotka käytetään yrityksen toimintaa varten, voidaan pitää direktiivin 77/388/ETY 4 artiklassa tarkoitettuna taloudellisena toimintana. Veroviranomaisen on otettava huomioon elinkeinonharjoittajan tässä yhteydessä ilmoittama tarkoitus. Jos hänet tällä tavoin katsotaan verovelvolliseksi, tätä ominaisuutta ei voida periaatteessa jälkikäteen poistaa häneltä sen mukaan, ovatko tietyt tapahtumat toteutuneet vai eivät (oikeusvarmuuden periaate). Tämä pätee myös investointitoimenpiteitä koskevan veron vähentämiseen.

Onko näiden periaatteiden mukaan yrityksen perustamiseen liittyviä investointeja koskeva veronvähennysoikeus (direktiivin 77/388/ETY 17 artikla) myönnettävä verollisiin liiketoimiin johtavan taloudellisen toiminnan aloittamistarkoituksen perusteella myös silloin, kun veroviranomainen tietää jo veroa ensimmäistä kertaa maksuunpantaessa, että aiottua verollisiin liiketoimiin johtavaa taloudellista toimintaa ei ole tosiasiallisesti aloitettu?

Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi:

2) Voidaanko verotusta koskeva valintaoikeus rakennuksia tai rakennusten osia niihin liittyvine maapohjineen luovutettaessa rajoittaa koskemaan vain rakennuksia tai rakennusten osia?"

III Ennakkoratkaisumenettelyssä esitetyt huomautukset

12. EY:n tuomioistuimen perussäännön 20 artiklassa asetetussa määräajassa kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Saksan hallitus, Kreikan hallitus ja komissio.

IV Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

A *Asiassa sovellettavat yhteisön oikeuden säännökset*

13. Kuudennen direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Arvonlisäveroa on kannettava:

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

2. tavaroiden maahantuonnista."

14. Kuudennen direktiivin 4 artiklassa määritellään verovelvolliset seuraavasti:

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

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. — — "

15. Kuudennen direktiivin 17 artiklassa säädetään vähennysoikeuden syntymisestä ja laajuudesta seuraavasti:

"1. Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

2. 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;

— — ." [5]

B *Kansallinen lainsäädäntö*

16. UStG:n 2 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Elinkeinonharjoittajana pidetään henkilöä, joka harjoittaa itsenäisesti teollista, kaupallista tai ammattitoimintaa. Yrityksellä tarkoitetaan elinkeinonharjoittajan teollisen, kaupallisen tai ammattitoiminnan muodostamaa kokonaisuutta. Teollisella, kaupallisella tai ammattitoiminnalla tarkoitetaan tulojen hankkimiseksi harjoitettavaa jatkuvaa toimintaa, vaikkei toiminnan tarkoituksena olisikaan voiton saaminen tai vaikka henkilöiden yhteenliittymä harjoittaisi vain jäseniinsä kohdistuvaa toimintaa."

17. UStG:n 15 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Elinkeinonharjoittaja voi vähentää seuraavat verot:

1. 14 §:ssä tarkoitetuissa laskuissa erikseen mainitun veron, joka liittyy tavaroihin tai palveluihin, jotka hänen yritykselleen on luovuttanut tai suorittanut muu yritys — — ."

C *Lyhyt katsaus oikeuskäytäntöön*

18. Yhteisöjen tuomioistuin on vähennysoikeutta kokevassa oikeuskäytännössään useaan kertaan vahvistanut, että verollisen taloudellisen toiminnan aloittamistarkoituksessa toteutettuihin valmisteleviin toimiin sisältyvä arvonlisävero saadaan vähentää.

5 — Kuudennen direktiivin 17 artikla, sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan. Tämän artiklan 2 kohtaa on myöhemmin muutettu yhteisen arvonlisäverojärjestelmän täydentämisestä ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta verotuksellisten rajojen poistamiseksi 16 päivänä joulukuuta 1991 annetun neuvoston direktiivin 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1) 1 artiklan 22 kohdalla ja direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja uusista toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi — tiettyjen vapautusten soveltamisala ja niiden täytäntöönpanoa koskevat yksityiskohtaiset säännöt — 10 päivänä huhtikuuta 1995 annetun neuvoston direktiivin 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18) 1 artiklan 10 kohdalla.

19. Asiassa Rompelman[6] yhteisöjen tuomioistuimelta kysyttiin, oliko henkilö, joka oli hankkinut rakenteilla olleessa rakennuksessa sijainneiden liiketilojen tulevaa omistusta koskevan saamisoikeuden ja ilmoittanut, että hän aikoo antaa tilat vuokralle ja toteuttaa arvonlisäverollisia luovutuksia ja suorittaa arvonlisäverollisia palveluja, valmistelevan vaiheen aikana verovelvollinen, jolla oli oikeus vähentää arvonlisävero.

20. Yhteisöjen tuomioistuin totesi, että vähennysjärjestelmällä liikkeenharjoittaja pyritään vapauttamaan kokonaan arvonlisäverosta, jota suoritetaan tai on suoritettu hänen kaikkien liiketoimiensa yhteydessä. Yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä taataan siten kaiken taloudellisen toiminnan täysin tasapuolinen verorasitus, toiminnan tavoitteista ja tuloksista riippumatta, sikäli kuin kyseinen toiminta itsessään on arvonlisäveron alaista. Tässä samassa tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu taloudellinen toiminta voi muodostua useasta peräkkäisestä toimenpiteestä ja että valmistelevia toimia, kuten käyttöomaisuuden hankintaa ja siten myös kiinteän omaisuuden ostoa, on jo pidettävä taloudellisena toimintana. Kuudennen direktiivin 4 artiklan muunlaisista tulkinnoista seuraisi, että taloudellisesta toiminnasta aiheutuvan arvonlisäveron kustannukset tulevat taloudellisen toimijan kannettaviksi ilman, että hän voi vähentää niitä 17 artiklan mukaisesti, mikä johtaisi investointikulujen mielivaltaiseen erotteluun sen mukaan, ovatko ne aiheutuneet ennen kiinteän omaisuuden tosiasiallista hyödyntämistä vai sen aikana.[7]

21. Yhteisöjen tuomioistuin on muutamia vuosia myöhemmin jäsenyysvelvoitteen noudattamatta jättämistä koskevaa kannetta[8] käsitellessään korostanut uudelleen vähennysoikeuden merkitystä ja todennut, että "sikäli kuin sellaisia säännöksiä ei ole, joiden nojalla jäsenvaltiot voivat rajoittaa verovelvollisille myönnettyä vähennysoikeutta, on tätä oikeutta voitava käyttää välittömästi kaikkien verojen osalta, jotka rasittavat tuotantopanoshankintoihin liittyviä liiketoimia. Edellä mainitut vähennysoikeuden rajoitukset vaikuttavat verorasituksen määrään ja niitä on sovellettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa. Siten poikkeuksia voidaan sallia ainoastaan direktiivissä nimenomaisesti säädetyissä tapauksissa."[9]

22. Yhteisöjen tuomioistuin on jo vuonna 1991 todennut,[10] että "kuudennen direktiivin 17 artiklan, jonka otsikko on 'vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus', 1 kohdan mukaan arvonlisäveron vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy. Niin ollen vähennysoikeus määräytyy yksinomaan sen mukaan missä ominaisuudessa henkilö sillä hetkellä toimii. Direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa säädetään, että siltä osin kuin verovelvollinen tässä ominaisuudessaan käyttää tavaroita verollisiin liiketoimiinsa, hänellä on oikeus vähentää kyseisistä tavaroista maksettava tai mak-

6 — Asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985 (Kok. 1985, s. 655).

7 — Em. asia Rompelman, tuomion 19, 22 ja 23 kohta.

8 — Asia 50/87, komissio v. Ranska, tuomio 21.9.1988 (Kok. 1988, s. 4797).

9 — Em. asia komissio v. Ranska, tuomion 16 ja 17 kohta.

10 — Asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991 (Kok. 1991, s. I-3795).

settu arvonlisävero". Yhteisöjen tuomioistuin lisäsi, että "näin ollen arvonlisäverojärjestelmän ja siten myös vähennysjärjestelmän soveltamisen kannalta on ratkaisevaa, että verovelvollinen hankkii tavarat tässä ominaisuudessaan. Tavaran tosiasiallisen tai suunnitellun käytön perusteella ratkaistaan ainoastaan alun perin tehtävän vähennyksen laajuus, johon verovelvollinen on oikeutettu 17 artiklan nojalla, ja sitä seuraavien jaksojen aikana mahdollisesti tehtävien oikaisujen määrä". [11]

23. Asiassa INZO, [12] jonka merkitystä on täsmennettävä nyt käsiteltävänä olevassa asiassa, yhteisöjen tuomioistuimelta kysyttiin, koskiko sen asiassa Rompelman omaksuma ratkaisu myös tapauksia, joissa aiottu taloudellinen toiminta, josta oli aiheutunut investointimenoja, ei toteutunut.

24. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että näitä investointimenoja oli pidettävä kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna taloudellisena toimintana, ja totesi, että siinä tapauksessa, että veroviranomaiset ovat hyväksyneet arvonlisäverovelvolliseksi yhtiön, joka on ilmoittanut aikovansa aloittaa verollisiin liiketoimiin johtavan taloudellisen toiminnan, kannattavuusselvityksen teettäminen suunnitellusta toiminnasta voidaan katsoa direktiivin 4 artiklassa tarkoitetuksi taloudelliseksi toiminnaksi, ja että tästä selvityksestä maksettu arvonlisävero voidaan periaatteessa vähentää kuudennen direktiivin 17 artiklan mukaisesti, vaikka selvityksen tulosten perusteella olisi myöhemmin päätetty, että varsinaista toimintaa ei aloiteta ja yhtiö asetetaan selvitystilaan, jolloin suunniteltu taloudellinen toiminta ei ole johtanut verollisiin liiketoimiin. [13]

25. Yhteisöjen tuomioistuin on perustanut tämän päätelmän seuraaviin kahteen periaatteeseen: [14]

a) oikeusvarmuuden periaate, jonka vastaista olisi, että verovelvollisten oikeudet ja velvollisuudet olisivat riippuvaisia tosiseikoista, olosuhteista tai tapahtumista, jotka syntyvät sen jälkeen, kun veroviranomaiset ovat todenneet verovelvollisuuden. Tästä seuraa, että sen jälkeen kun veroviranomaiset ovat hyväksyneet yrityksen verovelvolliseksi sen antamien tietojen perusteella, siltä ei periaatteessa voida poistaa tätä asemaa taannehtivasti sen mukaan, toteutuvatko tietyt tapahtumat vai eivät

b) periaate, jonka mukaan arvonlisäverotuksessa yrityksiä on kohdeltava neutraalisti verorasituksen suhteen. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että toisenlainen direktiivin tulkinta voi johtaa siihen, että verollisia liiketoimia jo tekeviä yrityksiä ja yrityksiä, jotka aikovat investointien avulla aloittaa verollisten liiketoimien lähteenä olevan

11 — Em. asia Lennartz, tuomion 8 ja 15 kohta.
12 — Edellä alaviitteessä 4 mainittu asia.
13 — Em. asia INZO, tuomion 18—20 kohta.
14 — Em. asia INZO, tuomion 21 ja 22 kohta.

toiminnan, kohdeltaisiin perusteettomasti eri tavalla samanlaisen investointitoiminnan verotuksessa. Samalla tapaa sattumanvaraisia eroja syntyisi viimeksi mainittujen yritysten välillä siitä syystä, että vähennysten lopullinen hyväksyminen riippuisi siitä, johtavatko investoinnit verollisiin liiketoimiin vai eivät.

26. Yhteisöjen tuomioistuin on lisäksi todennut, että arvonlisäverovähennyksiä vaativan on osoitettava täyttävänsä niiden saamisen edellytykset, ja että 4 artikla ei estä veroviranomaisia edellyttämästä, että ilmoitettu aikomus aloittaa taloudellinen toiminta, jossa tehdään verollisia liiketoimia, osoitetaan objektiivisin todistein. [15]

27. Yhteisöjen tuomioistuin on päätynyt samaan ratkaisuun asiassa Ghent Coal Terminal 15.1.1998 antamassaan tuomiossa. [16] Tämän tuomion mukaan kuudennen direktiivin 17 artiklaa on tulkittava siten, että verovelvollinen voi tässä ominaisuudessaan vähentää arvonlisäveron, joka sen on maksettava sille luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista, jotka on tarkoitettu käytettäväksi verollisiin liiketoimiin liittyviin investointeihin. Vähennysoikeus säilyy, vaikka verovelvollinen ei ole tahdostaan riippumattomista syistä missään vaiheessa käyttänyt kyseisiä tavaroita ja palveluja verollisten liiketoimien toteuttamiseen. Investointitavaran luovuttaminen oikaisukauden aikana voi tarvittaessa johtaa kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohdassa säädetyin edellytyksin vähennyksen oikaisemiseen. [17]

D *Asian käsittelyyn osallistuneiden huomautukset*

28. Saksan ja Kreikan hallitukset katsovat, että yhteisöjen tuomioistuimen asiassa INZO antamassaan tuomiossa kehittämää oikeuskäytäntöä ei voida soveltaa nyt käsiteltävänä olevaan asiaan. Niiden mukaan edellä mainittu tuomio perustuu periaatteeseen, jonka mukaan on oikeusvarmuuden vastaista, että verovelvollisten oikeudet ja velvollisuudet riippuvat olosuhteista, jotka syntyvät vasta sen jälkeen, kun veroviranomainen on hyväksynyt henkilön verovelvolliseksi. Toisin kuin asiassa INZO, nyt käsiteltävänä olevassa asiassa veroviranomainen ei kuitenkaan vielä ollut hyväksynyt Breitsohlia verovelvolliseksi tämän tehdessä arvonlisäveroilmoituksen. Breitsohl ei näin ollen voi väittää, että hänellä oli verovähennyksen saamiseen perusteltu luottamus, jota on suojeltava.

29. Näiden hallitusten mukaan myöskään arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta ei ole tässä tapauksessa millään tavalla loukattu, sillä tätä periaatetta voidaan soveltaa vain verolliseen liiketoimintaan;

15 — Em. asia INZO, tuomion 23 kohta.

16 — Asia C-37/95, Ghent Coal Terminal, tuomio 15.1.1998 (Kok. 1998, s. I-1).

17 — Em. asia Ghent Coal Terminal, tuomion 24 kohta.

Breitsohlia ei kuitenkaan ollut hyväksytty verovelvolliseksi, joten hän ei voinut harjoittaa verollista liiketoimintaa. Saksan hallitus viittaa vielä siihen väärinkäytösten vaaraan, joka voi aiheutua, jos sen puoltaman käsityksen vastainen tulkinta hyväksytään.

30. Komissio on päätynyt täysin päinvastaiseen käsitykseen. Huomautettuaan, että tosiseikoista esitetyn selvityksen perusteella on katsottava, että tässä tapauksessa ei ole kysymys väärinkäytöksestä tai petoksesta, komissio toteaa, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisen ominaisuuden saaminen ei edellytä, että veroviranomainen on ilmoittanut pitävänsä henkilöä verovelvollisena.

31. Komission mukaan verovelvollisuus syntyy suoraan lain nojalla sen perusteella, että henkilö harjoittaa taloudellista toimintaa. Jos taloudellista toimintaa ei varsinaisesti aloiteta, vaan se jää valmistelevaan vaiheeseen, ratkaisevana arviointiperusteena on asiassa INZO annetun tuomion mukaan pidettävä sitä, onko tämän valmistelevan vaiheen aikana aiottu aloittaa varsinainen toiminta ja näin ollen toteuttaa verollisia liiketoimia. Komission mukaan tätä aikomusta ei tarvitse heti ilmoittaa veroviranomaiselle, koska se voi — kuten nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa — ilmetä implisiittisesti siitä, että yritykselle syntyy investointimenoja, jotka eivät ole vähäisiä.

E *Vastaus ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen*

32. Jotta ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen voitaisiin vastata, on mielestäni tarpeen viitata arvonlisäverovelvollisen yhdenmukaistettuun käsitteeseen. [18]

33. Kuten olen jo todennut, kuudennen direktiivin 4 artiklan mukaan arvonlisäverovelvollisena on pidettävä jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa taloudellista toimintaa, jonka kohteena on tavaroiden luovuttaminen tai palvelujen suorittaminen. Sen enempää tässä artiklassa kuin muissakaan kuudennen direktiivin säännöksissä ei sitä vastoin säädetä, että verovelvollisuus edellyttäisi joidenkin muiden muotovaatimusten täyttymistä, kuten sitä, että veroviranomainen virallisesti hyväksyy henkilön verovelvolliseksi.

34. Direktiivin mukaan verollisen liiketoimen ja verovelvollisen käsitteet ovat näin ollen suorassa yhteydessä toisiinsa. Verollisen liiketoimen toteutumishetki on nimenomaan se ajankohta, jolloin verollinen liiketoimi ja verovelvollinen tulevat esiin vero-oikeudellisesti ja jolloin lisäksi

18 — Yhteisöjen tuomioistuin on asiassa 15/81, Schul, 5.5.1982 antamassaan tuomiossa (Kok. 1982, s. 1409, 11 ja 12 kohta; Kok. Ep. VI, s. 389) todennut, että kuudennessa direktiivissä on yhdenmukaistettu verollisen liiketoimen, verovelvollisen, verotettavan tapahtuman ja verosaatavan syntymisen sekä arvonlisäveron perusteen käsitteet, joten niitä on jäsenvaltioissa tulkittava yhdenmukaisesti.

koko arvonlisäveromekanismi käynnistyy.[19]

35. Mitä tulee konkreettisesti niihin investointimenoihin, jotka ovat syntyneet arvonlisäverollisen taloudellisen toiminnan aloittamisesta, on todettava, että asiassa Rompelman, asiassa INZO ja asiassa Ghent Coal Terminal annettujen tuomioiden mukaan yrittäjä tulee verovelvolliseksi ja näin ollen saa vähennysoikeuden juuri sillä hetkellä, kun hänen toimittajansa luovuttavat tavaran tai suorittavat palvelun, ja tämä pitää paikkansa silloinkin, kun aiottua taloudellista toimintaa ei missään vaiheessa pystytä harjoittamaan. Tällaisissa tapauksissa asianomaisen henkilön tarvitsee täyttää ainoastaan se ehto, että hän on todella aikonut harjoittaa kyseistä arvonlisäverollista taloudellista toimintaa.

36. Sen ratkaiseminen, onko asianomainen henkilö todella aikonut harjoittaa arvonlisäverollista toimintaa, ei kuulu yhteisöjen tuomioistuimelle vaan kansallisille veroviranomaisille ja mahdollisesti kansallisille tuomioistuimille.

37. On kuitenkin todettava, että nyt käsiteltävänä olevassa asiassa ennakkoratkaisupyynnössä esitetyistä tosiseikoista ilmenee, että Breitsohl todella aikoi harjoittaa ajoneuvojen korjaus- ja myyntitoimintaa, joka kiistattomasti on arvonlisäverollista toimintaa. Myöhemmin Breitsohl joutui hänen tahdostaan riippumattomien taloudellisten seikkojen vuoksi luopumaan tästä toiminnasta ja myymään kolmannelle henkilölle jo toteutetut rakennustyöt, joista hän oli maksanut arvonlisäveron. Edellä todetun perusteella on katsottava, että Breitsohlista oli myyntihetkeen mennessä jo tullut arvonlisäverovelvollinen, vaikka veroviranomainen ei ollutkaan virallisesti hyväksynyt häntä verovelvolliseksi.

38. On kysyttävä, onko Breitsohlilla oikeus vähentää maksamansa arvonlisävero.[20]

39. Kuten olen jo todennut, arvonlisäverojärjestelmään olennaisena osana kuuluva vähennysoikeus syntyy kuudennen direktiivin 17 artiklan mukaan välittömästi[21] silloin, kun vähennyskelpoista veroa kos-

19 — Verollisen liiketoimen ja verovelvollisen väliseen yhteyteen viitataan yleisesti tätä kysymystä käsittelevässä oikeustieteellisessä kirjallisuudessa. Sainz de Bujanda on näin ollen todennut, että "verovelvollinen on henkilö, joka esiintyy verovelvollisuuden osalta velallisena, koska hän on toteuttanut verollisen liiketoimen" (Sainz de Bujanda, F., *Notas de Derecho financiero*, osa I, nide 2, Publicaciones de la Facultad de Derecho de Madrid, Madrid, 1967, s. 608, jota on lainattu teoksessa Menéndez Moreno, A., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma — Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, s. 502).

20 — Tässä yhteydessä jätetään huomiotta, saattoiko Breitsohl erottaa rakennuksen osan ja maapohjan, kun hän käytti mahdollisuuttaan valita verotus, sillä toinen ennakkoratkaisukysymys koskee tätä ongelmaa.

21 — Edellyttäen, että asianomainen henkilö täyttää tietyt vaatimukset, erityisesti seuraavat: 1) hän on verovelvollinen; 2) tavarat on toimitettu tai palvelut suoritettu hänelle vastikkeellisesti hänen verovelvollisen ominaisuudessaan; 3) hän on noudattanut muotovaatimuksia, joista on säädetty kuudennen direktiivin 18 artiklassa ja kansallisessa lainsäädännössä direktiivin 22 artiklan 8 kohdan nojalla (ks. tältä osin yhdistetyt asiat 123/87 ja 330/87, Jeunehomme ja EGI, tuomio 14.7.1988, Kok. 1988, s. 4517; asia C-217/94, Eismann, tuomio 24.10.1996, Kok. 1996, s. I-5287 ja asia C-85/95, Reisdorf, tuomio 5.12.1996, Kok. 1996, s. I-6257. Jäsenvaltioiden velvollisuudesta noudattaa suhteellisuusperiaatetta muotovaatimuksia asettaessaan ks. yhdistetyt asiat C-286/94, C-340/95, C-401/95 ja C-47/96, Molenheide ym., tuomio 18.12.1997, Kok. 1997, s. I-7281 sekä julkisasiamies Saggion 7.10.1999 esittämä ratkaisuehdotus yhteisöjen tuomioistuimessa yhdistetyissä asioissa C-110/98—C-147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000, Kok. 2000, s. I-1577, I-1579, 32 ja 33 kohta).

keva verosaatava syntyy, eli kuudennen direktiivin 10 artiklan 2 kohdan mukaan silloin, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.

40. On ennen kaikkea huomautettava, että ennakkoratkaisupyynnössä ei ole mitään, minkä perusteella voitaisiin päätellä, että Breitsohl olisi jättänyt täyttämättä jonkin niistä olennaisista muodollisista edellytyksistä, joiden noudattamatta jättäminen voi johtaa vähennysoikeuden menettämiseen.

41. Komissio on perustellusti todennut, että UStG:n 18 §:n[22] nojalla Breitsohlilla on mahdollisuus vedota välittömästi tähän vähennysoikeuteen kuukausi-ilmoituksissaan. Jos Breitsohl olisi toiminut näin, veroviranomaisen olisi ollut pakko pitää häntä verovelvollisena, ja se olisi hyväksynyt vastaavan vähennyksen.

42. Breitsohl kuitenkin odotti vuosi-ilmoitukseensa saakka, ennen kuin hän käytti vähennysoikeuttaan, jolloin veroviranomainen tiesi jo, että aiottu taloudellinen toiminta oli epäonnistunut. Tämä seikka ei millään tavalla muuta edellä olevaa analyysia. Breitsohl oli arvonlisäverovelvollinen, ja hän saattoi sovellettavan kansallisen lainsäädännön nojalla päättää, että hän käyttää vähennysoikeuttaan vuoden lopussa, kuten hän on tehnyt.

22 — Tässä pykälässä säädetään verotusmenettelystä arvonlisäverotuksessa.

43. Edellä todetun perusteella katson, että Breitsohlilla oli oikeus vähentää arvonlisävero, jonka hän oli maksanut hänelle toimitetuista tavaroista ja suoritetuista palveluista, ja että vuosi-ilmoitusta tehdessään hänellä oli edelleen tämä oikeus, vaikka tuolloin oli jo selvää, että aiottua taloudellista toimintaa ei voida harjoittaa.

44. Tämä päätelmä on yhteisöjen tuomioistuimen asiassa INZO antamassa tuomiossa kehittämän oikeuskäytännön mukainen.

45. Saksan hallitus keskittyy huomautuksissaan siihen seikkaan, että oikeusvarmuuden periaatteella, johon yhteisöjen tuomioistuin on viitannut asiassa INZO antamassaan tuomiossa, ei ole merkitystä nyt käsiteltävänä olevaa asiaa ratkaistaessa, koska veroviranomainen ei ollut nyt esillä olevassa asiassa missään vaiheessa hyväksynyt Breitsohlia verovelvolliseksi.

46. Sen sijaan Saksan hallitus hädin tuskin mainitsee sitä toista periaatetta, johon yhteisöjen tuomioistuin perusti asiassa INZO antamansa tuomion, eli arvonlisäveron neutraalisuuden periaatetta.[23] Yhteisöjen tuomioistuin on asiassa INZO antamassaan tuomiossa todennut, että

23 — Saksan hallitus tyytyy toteamaan, että koska veroviranomainen ei ollut hyväksynyt Breitsohlia verovelvolliseksi, Breitsohl ei ollut tullut verovelvolliseksi eikä hän siis ole voinut harjoittaa arvonlisäverollista taloudellista toimintaa, joten arvonlisäveron neutraalisuutta koskevaa periaatetta ei Saksan hallituksen mukaan voida soveltaa.

tämän periaatteen mukaan on kiellettyä, että verollisia liiketoimia jo tekeviä yrityksiä ja yrityksiä, jotka aikovat investointien avulla aloittaa verollisten liiketoimien lähteenä olevan toiminnan, kohdellaan perusteettomasti eri tavalla ja että viimeksi mainittujen yritysten välillä tehdään sattumanvaraisia eroja siten, että vähennysten lopullinen hyväksyminen riippuu siitä, johtavatko investoinnit verollisiin liiketoimiin vai eivät.

47. Mielestäni voidaan sitäkin suuremmalla syyllä katsoa, että tämän periaatteen mukaan on kiellettyä, että viimeksi mainittuja yrityksiä syrjitään vähennysvaatimuksen esittämisajankohdan perusteella — eli sen mukaan, onko vähennystä pyydetty ennen, kuin on todettu, että aiottu taloudellinen toiminta ei toteudu, vai vasta sen jälkeen — tai sen perusteella, onko veroviranomainen vähennysvaatimuksen esittämisajankohtaan mennessä virallisesti hyväksynyt yrityksen verovelvolliseksi.

48. Koska neutraalisuusperiaate on eräs arvonlisäverojärjestelmän keskeisistä tukipylväistä, tämän periaatteen vaatimusten vastaista ratkaisua, jolla ei ole nimenomaista perustaa yhteisön oikeuden säännöksissä, ei voida hyväksyä.

49. Jotta tämä analyysi olisi täydellinen, on vielä tarkasteltava Saksan hallituksen väitettä, jonka mukaan se, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastattaisiin muulla kuin sen esittämällä tavalla, olisi suoranaista väärinkäytöksiin ylyttämistä, koska kuka tahansa kuluttaja, joka hankkii investointitavaroita (kuten maa-alueen tai ajoneuvon), saattaisi vaatia vähennykseen oikeutetun verovelvollisen asemaa pelkästään ilmoittamalla, että hän aikoo aloittaa taloudellisen toiminnan. Saksan hallituksen mukaan veroviranomaisen olisi tällöin tehtävä ratkaisunsa aikomusta koskevan täysin subjektiivisen ilmoituksen perusteella, eikä se voisi perustaa ratkaisuaan objektiivisesti tarkastettavissa oleviin todellisiin tietoihin.

50. Tietenkin jaan Saksan hallituksen huolen veropetosten uhasta. On kuitenkin todettava, että jäsenvaltioilta ei puutu keinoja tällaisten petosten estämiseksi ja torjumiseksi. Tässä yhteydessä on mielestäni syytä muistuttaa ensinnäkin siitä, että kuudennen direktiivin 18 ja 22 artiklassa on asetettu joukko — veroilmoituksiin, laskuihin ja tilikirjoihin liittyviä — muotovaatimuksia, joita verovelvollisten on noudatettava ja joita voidaan tiukentaa lisätoimenpiteillä, joita jäsenvaltiot pitävät välttämättöminä veron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi.[24] Toiseksi on muistutettava, että jäsenvaltioilla on laaja harkintavalta, kun niiden on konkreettisessa tapauksessa ratkaistava, mikä on asianomaisen henkilön todellinen aikomus. Lopuksi on todet-

24 — Kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohdassa, sellaisena kuin se on muutettuna edellä alaviitteessä 5 mainitun direktiivin 91/680/ETY 28 h artiklalla, säädetään, että jäsenvaltiot voivat säätää muista veron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvoitteista, jollei verovelvollisten suorittamien, jäsenvaltioiden sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta muuta johdu, ja jos nämä velvoitteet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

tava, että petos- tai väärinkäytöstapauksessa veroviranomainen voi katsoa, että asianomaista henkilöä ei enää pidetä verovelvollisena, ja muuttaa tämän antamaa väliaikaista ilmoitusta.[25]

51. Edellä esitetyn perusteella katson, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 4 ja 17 artiklaa on tulkittava niin, että taloudellisen toiminnan aloittamiseksi suoritettujen liiketoimien yhteydessä maksettu arvonlisävero on oikeus vähentää myös silloin, kun veroviranomainen tietää jo veroa ensimmäisen kerran maksuunpantaessa, että taloudellista toimintaa, jonka piti johtaa verollisiin liiketoimiin, ei tulla harjoittamaan.

## V Toinen ennakkoratkaisukysymys

### A *Asiassa sovellettavat yhteisön oikeuden säännökset*

52. Kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot voivat 4 kohdassa tarkoitettuna siirtymäkautena:[26]

— —

b) jatkaa liitteessä F lueteltujen liiketoimien vapauttamista jäsenvaltiossa voimassa olevin edellytyksin;

c) myöntää verovelvollisille oikeuden valita vapautettujen liiketoimien verotus liitteessä G määrätyin edellytyksin;

— — ."

53. Kuudennen direktiivin liitteessä F olevassa 16 kohdassa mainitaan "direktiivin 4 artiklan 3 kohdassa tarkoitetut rakennusten ja maapohjien luovutukset".

25 — Yhteisöjen tuomioistuin on edellä alaviitteessä 16 mainitussa asiassa Ghent Coal Terminal antamassaan tuomiossa todennut, että "petoksen tai väärinkäytöksen ollessa kyseessä, jolloin asianomainen on valheellisesti ilmoittanut aloittavansa tietyn taloudellisen toiminnan, mutta on todellisuudessa yrittänyt pelkästään hankkia yksityisomaisuudekseen tavaroita, joista voi tehdä vähennyksen, veroviranomaiset voivat vaatia vähennettyjen määrien takaisin maksamista taannehtivasti, koska vähennykset on myönnetty väärän ilmoituksen perusteella" (tuomion 21 kohta). Saksan oikeudessa tästä mahdollisuudesta on säädetty Abgabenordnungin (verolaki) 164 §:ssä, jonka mukaan verotus vahvistetaan sillä varauksella, että myöhemmin voidaan tehdä tarkastuksia, ja verovelvolliselle ilmoitetaan, että väliaikaista verotuspäätöstä voidaan myöhemmin muuttaa.

26 — Siirtymäkauden pituudeksi oli aluksi säädetty viisi vuotta 1.1.1978 alkaen. On kuitenkin katsottava, että sitä on pidennetty määräämättömäksi ajaksi, koska neuvosto ei vieläkään ole tehnyt päätöstä näiden poikkeusten lakkauttamisesta.

54. Kuudennen direktiivin 4 artiklan 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

"3. 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.

Jäsenvaltiot voivat soveltaa muita perusteita kuin ensimmäistä käyttöönottoa, kuten esimerkiksi kiinteistön valmistumisen ja ensimmäisen luovutuksen välistä aikaa tai ensimmäisen käyttöönoton ja seuraavan luovutuksen välistä aikaa, jos nämä ajat eivät ole pidempiä kuin viisi tai vastaavasti kaksi vuotta.

'Rakennuksella' tarkoitetaan kiinteästi maapohjaan liittyvää rakennelmaa;

b) rakennusmaan luovutus.

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

55. Liitteessä G olevassa 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"1. Direktiivin 28 artiklan 3 kohdan c alakohdassa tarkoitettu valintaoikeus voidaan myöntää:

— —

b) liitteessä F tarkoitettujen liiketoimien osalta:

väliaikaisesti vapautusta soveltavat jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen verotuksen valintaoikeuden."

56. Vähennysten oikaisemista koskevan 20 artiklan 3 kohdassa säädetään vielä seuraavaa:

"3. Oikaisukauden aikana luovutettua investointitavaraa on katsottava käytetyksi verovelvollisen taloudellisessa toiminnassa oikaisukauden loppuun saakka. Tätä taloudellista toimintaa on pidettävä kokonaisuudessaan verollisena, jos mainitun tavaran luovutus on verollinen: ja sitä on pidettävä kokonaan vapautettuna, jos luovutus on vapautettu. Oikaisu on suoritettava kerralla koko jäljellä olevan oikaisukauden osalta.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin jälkimmäisessä tapauksessa olla vaatimatta oikaisua, jos ostaja on verovelvollinen, joka käyttää kyseistä investointitavaraa yksinomaan sellaisissa liiketoimissa, joiden osalta arvonlisävero saadaan vähentää.

— — "

B *Kansallinen lainsäädäntö*

57. UStG:n 4 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Seuraavat 1 §:n 1 momentin 1—3 kohdassa säädetyt liiketoimet on vapautettu verosta:

— —

9. a) liiketoimet, jotka kuuluvat maanhankintaverolain soveltamisalaan — — ."

58. UStG:n 9 §:ssä täsmennetään kuitenkin seuraavaa:

"1. Elinkeinonharjoittaja voi käsitellä 4 §:n — — 9 kohdan nojalla verosta vapautettua liiketointa verollisena, jos kyseinen liiketoimi suoritetaan toiselle elinkeinonharjoittajalle tämän yrityksen lukuun".

C *Asian käsittelyyn osallistuneiden huomautukset*

59. Saksan hallitus toteaa ensinnäkin, että Saksan liittotasavalta on käyttänyt sillä kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan mukaan olevaa toimivaltaansa ja myöntänyt verovelvollisilleen oikeuden valita arvonlisäverotus rakennusten ja niihin liittyvän maapohjan luovutusten osalta.

60. Saksan hallitus katsoo, että koska kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdassa nimenomaisesti annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus rajoittaa valintaoikeuden laajuutta ja säätää sen käyttöä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä, se, voiko verovelvollinen käyttää valintaoikeuttaan siten, että hän erottaa rakennuksen luovutuksen maapohjan luovutuksesta, ratkaistaan kansallisen lainsäädännön perusteella. Tästä syystä kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohta ei ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan valintaoikeutta saadaan käyttää ainoastaan rakennuksen osalta tai ainoastaan maapohjan osalta, sen enempää kuin sellaisellekaan kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan valintaoikeutta on käytettävä koko rakennetun maa-alueen osalta.

61. Komissio toteaa puolestaan, että Saksan lainsäädännössä myönnetty verovapautus ei perustu kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan g alakohtaan vaan 28 artiklan 3 kohdan b alakohtaan tarkasteltuna yhdessä liitteessä F olevan 16 kohdan sekä 4 artiklan 3 kohdan kanssa eikä valintaoikeus perustu kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohtaan vaan 28 artiklan 3 kohdan c alakohtaan tarkasteltuna yhdessä liitteessä G olevan 1 kohdan b alakohdan kanssa. Komissio päättelee edellä mainittujen säännösten perusteella, että rakennuksen tai sen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen voidaan vapauttaa verosta vain kokonaisuutena. Sama koskee oikeutta valita verotus.

D *Vastaus toiseen ennakkoratkaisukysymykseen*

62. Olen komission tavoin sitä mieltä, että Saksan lainsäädännössä myönnetty vapautus ei perustu kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan g alakohtaan. Tässä kohdassa nimittäin säädetään seuraavaa: "Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista: — — g) rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen, paitsi 4 artiklan 3 kohdan a alakohdassa mainituissa tapauksissa — — ."

63. Kuten olen jo todennut, 4 artiklan 3 kohdan a alakohta koskee "rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus[ta] siihen liittyvine maapohjineen *ennen niiden ensimmäistä käyttöönottoa*".[27]

64. Tässä tapauksessa rakennuksen osa on luovutettu ennen ensimmäistä käyttöönottoa, joten — toisin kuin Saksan hallitus väittää huomautuksissaan — vapautus ja valintaoikeus voivat perustua vain 28 artiklan 3 kohdan b alakohtaan tarkasteltuna yhdessä liitteessä F olevan

27 — Kursivointi tässä.

16 kohdan sekä 4 artiklan 3 kohdan kanssa, kuten kansallinen tuomioistuin on aivan oikein todennut.

65. Kun tämä seikka on selvitetty, voidaan ryhtyä tarkastelemaan esitettyä kysymystä.

66. Bundesfinanzhof on ennakkoratkaisupyynnössään todennut, että Saksan lainsäädäntöä on tulkittava niin, että vapautuksen tai — tilanteen mukaan — verotuksen valintaoikeuden on koskettava koko kiinteistöä, joka käsittää rakennuksen tai rakennuksen osan maapohjineen. Bundesfinanzhof on lisännyt, että se on tähän saakka omassa oikeuskäytännössään aina noudattanut tätä tulkintaa. Tästä huolimatta se kysyy yhteisöjen tuomioistuimelta, onko Saksan lainsäädäntö näin tulkittuna kuudennen direktiivin mukainen.

67. Kysymyksen tutkiminen on aloitettava selvittämällä, miten on tulkittava 4 artiklan 3 kohdan a alakohdassa käytettyä oikeudellista käsitettä "rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen ennen niiden ensimmäistä käyttöönottoa".

68. On ennen kaikkea todettava, että vaikka jäsenvaltiot voivat kuudennen direktiivin 4 artiklan 3 kohdan a alakohdan toisen virkkeen mukaan määritellä, mitä käsitteellä "siihen liittyvine maapohjineen" tarkoitetaan,[28] tätä oikeudellista käsitettä on tulkittava yhdenmukaisesti kaikissa jäsenvaltioissa. Muutoin ei pystytä saavuttamaan direktiivillä tavoiteltua päämäärää, joka on "arvonlisäveron perusteen määrittäminen yhdenmukaisesti ja yhteisön sääntöjen mukaisesti".[29]

69. Yhteisöjen tuomioistuin on kahdessa tapauksessa hyväksynyt kiinteistön jakamisen arvonlisäverotuksessa. Mielestäni kumpikaan näistä tuomioista ei tarjoa vastausta nyt käsiteltävänä olevaan ennakkoratkaisukysymykseen.

70. Saksan hallitus, komissio ja kansallinen tuomioistuin ovat viitanneet ensinnäkin asiassa Armbrecht 4.10.1995 annettuun tuomioon.[30]

71. Asiassa Armbrecht yhteisöjen tuomioistuimelta kysyttiin, oliko verovelvollisen, joka myy sekä liiketoimintakäytössä että yksityiskäytössä olleen kiinteistön ja tässä yhteydessä luopuu arvonlisäverovapaudesta, joka muutoin koskisi myyntiä kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan g alakohdan perusteella, maksettava-

28 — Komission mukaan Saksa ei ole käyttänyt tätä mahdollisuutta.

29 — Ks. asia 139/84, Van Dijk's Boekhuis, tuomio 14.5.1985 (Kok. 1985, s. 1405, 19 kohta).

30 — Asia C-291/92, Armbrecht, tuomio 4.10.1995 (Kok. 1995, s. I-2775).

vero siitä kauppahinnan osasta, joka vastaa yksityiskäytössä ollutta kiinteistön osaa.

72. Saksan hallitus korosti asiassa Armbrecht esittämissään huomautuksissa, että Saksan siviililain mukaan kiinteistö on yksi esine ja että se on sellaisena merkitty kiinteistörekisteriin. Tästä syystä Saksan hallitus katsoi, että kiinteistöä on pidettävä yhtenä tavarana direktiiviä sovellettaessa.

73. Yhteisöjen tuomioistuin vastasi tähän väitteeseen seuraavasti:

"Direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa ei tosin määritellä, mitä omistajalle kuuluvien oikeuksien siirto sisältää, mikä on määriteltävä sovellettavan kansallisen lain perusteella, mutta — — 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 — — Tästä seuraa, että vastausta esitettyyn kysymykseen, joka ei koske luovutusta yksityisoikeuden kannalta vaan verovelvollisuuden kannalta, ei voida löytää pääasiaan sovellettavasta kansallisesta laista." [31]

31 — Em. asia Armbrecht, tuomion 13 ja 14 kohta.

74. Tältä osin asiassa Armbrecht annettu tuomio on selvästi ennakkotapaus nyt käsiteltävänä olevan asian kannalta. Se Bundesfinanzhofin mainitsema seikka, että Saksan siviililain mukaan (Bürgerliches Gesetzbuchin 93 ja 94 §) rakennus ja siihen liittyvä maapohja ovat ainesosina erottamattomia eivätkä ne voi olla erillisten oikeuksien kohteena, ei merkitse, etteikö rakennusta ja maapohjaa voitaisi arvonlisäverotuksessa kohdella eri tavalla aina silloin, kun kuudennen direktiivin oikea soveltaminen edellyttää, että näitä ainesosia käsitellään erikseen.

75. Asian Armbrecht tarkastelua jatkettaessa voidaan todeta, että yhteisöjen tuomioistuin piti yhteisön oikeuden mukaisena, että verovelvollinen maksaa veroa ainoastaan liiketoimintaan käytetystä kiinteistön osasta, koska yksityiskäytössä olleen osan myynti ei kuulu kuudennen direktiivin soveltamisalaan.

76. Yhteisöjen tuomioistuin totesi, että "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". [32]

77. On tuskin epäilystäkään siitä, että nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa tilanne on erilainen.

78. Breitsohlin myymää kiinteistöä, joka käsitti rakennuksen osan siihen liittyvine maapohjineen, oli koko ajan käytetty liiketoimintaan. Sellaista yksityiskäyttöä, jonka vuoksi asiassa Armbrecht annetussa tuomiossa oli perusteltua suorittaa suhteellinen jako, ei siis ollut. Verovelvollinen myi sekä maapohjan että rakennuksen osan tässä ominaisuudessaan.

79. Toinen tapaus, jossa arvonlisäveron oli yhteisöjen tuomioistuimen mukaan määräydyttävä eri tavalla kiinteistön eri ainesosien osalta, on asia De Jong. [33]

80. Asiassa De Jong yhteisöjen tuomioistuimelta kysyttiin, oliko verovelvollinen eli tarkemmin sanottuna rakennusurakoitsija, joka oli ostanut pelkästään yksityiskäyttöä varten maa-alueen, jolle hän liiketoimintansa yhteydessä rakensi itselleen asuinrakennuksen, ottanut yritykseltään maa-alueen omaan käyttöönsä kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

81. Alankomaiden hallitus väitti, että asuinrakennuksen rakentaminen maa-alueelle, joka on annettu yrityksen käyttöön tätä tarkoitusta varten, oli merkinnyt, että liikevaihtoverotuksen kannalta oli syntynyt uusi kiinteistö, joka muodostui rakennuksesta ja siihen liittyvästä maapohjasta. Tämän vuoksi Alankomaiden hallitus katsoi, että verovelvollinen oli ottanut omaan käyttöönsä yksikön, joka oli muodostunut verovelvollisen harjoittaman liiketoiminnan seurauksena.

82. Yhteisöjen tuomioistuin ei hyväksynyt tätä väitettä. Katsottuaan, että riippumatta siitä, liittyivätkö maapohja ja rakennus kansallisen lainsäädännön mukaan toisiinsa erottamattomasti, verovelvollisen yksityisesti omistaman maa-alueen verotus ja verovelvollisen liiketoimintansa yhteydessä tälle maa-alueelle rakentaman rakennuksen verotus oli erotettava toisistaan, yhteisöjen tuomioistuin totesi seuraavaa: "Sellaisen maa-alueen verotuksessa, joka on rakennusurakoitsijan yksityisomistuksessa ja jolle tämä rakentaa itselleen asuinrakennuksen liiketoimintansa yhteydessä, on katsottava, että maa-alue ei ole missään vaiheessa kuulunut yrityksen omaisuuteen eikä sitä näin ole voitu ottaa omaan käyttöön kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetulla tavalla. Veron perusteena on kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan b ala-

32 — Em. asia Armbrecht, tuomion 21 kohta.

33 — Asia C-20/91, De Jong, tuomio 6.5.1992 (Kok. 1992, s. I-2847).

kohdan mukaan käytettävä yksinomaan rakennetun rakennuksen arvoa eikä maa-alueen arvoa saada sisällyttää siihen." [34]

83. Mielestäni myös asia De Jong poikkeaa huomattavasti nyt esillä olevasta asiasta.

84. Asiassa De Jong asianomainen henkilö oli ensinnäkin hankkinut maa-alueen yksityistarkoituksiin, kun taas Breitsohl oli ostanut maa-alueen liiketoimintaansa varten, kuten edellä on todettu. Toiseksi on todettava, että asiassa De Jong asianomaisen henkilön omistama yritys oli rakentanut asuinrakennuksen, joka oli tarkoitettu kyseisen henkilön käyttöön, kun taas Breitsohl oli antanut arvonlisäverollisen liiketoiminnan harjoittamiseen käytettävän rakennuksen rakentamisen ulkopuolisen yrityksen tehtäväksi.

85. Tämän vuoksi katson, että vastausta Bundesfinanzhofin kysymykseen ei voida johtaa yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä vaan vastausta on etsittävä suoraan kuudennen direktiivin säännöksistä.

86. Komissio päättelee 4 artiklan 3 kohdan a alakohdan sanamuotoon perustuvan tulkinnan perusteella, että tässä säännöksessä tarkoitetaan luovutusta, jonka kohteena on kiinteistö, joka muodostuu erottamattomasti rakennuksesta ja maapohjasta.

87. Tämän artiklan sanamuoto ja erityisesti se seikka, että siinä on käytetty rinnastuskonjunktiota "ja", * näyttää osoittavan, että komission käsitys on oikea. On lisäksi todettava, että eri kieliversiot ovat tältä osin yhdenmukaisia. [35]

88. Mielestäni kiinteistöjen luovutusten verotusta koskevien kuudennen direktiivin säännösten analyysi osoittaa, että tämä tulkinta on oikea.

89. Kuudennessa direktiivissä nimittäin erotetaan toisistaan rakentamaton maa, joka ei ole rakennusmaata, rakennusmaa ja rakennettu maa seuraavasti:

— sellaisen *rakentamattoman maan, joka ei ole rakennusmaata*, luovutukset on vapautettu arvonlisäverosta, mutta jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen [36]

34 — Em. asia De Jong, tuomion 19 ja 20 kohta.

* — Suomenkielisessä sanamuodossa rakennusta ja maapohjaa ei ole yhdistetty ja-konjunktiolla vaan liittyvine-sanalla.

35 — Esimerkiksi ranskaksi sanamuoto on seuraava: "la livraison d'un bâtiment ou d'une fraction de bâtiment *et* du sol y attenant, effectuée avant sa première occupation"; englanniksi: "the supply before first occupation of buildings or parts of building *and* the land on which they stand"; saksaksi: "Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen *und* dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn sie vor dem Erstbezug erfolgt", ja italiaksi: "la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato o di una frazione di fabbricato *e* del suolo attiguo" (kursivointi tässä).

36 — Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan h alakohta ja 13 artiklan C kohdan b alakohta.

— *rakennusmaan* luovutukset ovat arvonlisäverollisia, mutta jäsenvaltiot voivat siirtymäkautena jatkaa näiden luovutusten vapauttamista ja myöntää oikeuden verotuksen valitsemiseen [37]

— *rakennetun maan* osalta direktiivissä erotetaan ennen ensimmäistä käyttöönottoa ja sen jälkeen tehdyt luovutukset seuraavasti:

a) *ennen ensimmäistä käyttöönottoa tehty* rakennuksen tai sen osan *luovutus* siihen liittyvine maapohjineen on arvonlisäverollinen. Rakennuksella tarkoitetaan kiinteästi maapohjaan liittyvää rakennelmaa. Jäsenvaltiot voivat siirtymäkautena kuitenkin jatkaa näiden luovutusten vapauttamista ja myöntää oikeuden verotuksen valitsemiseen [38]

b) *myöhemmät* rakennuksen tai sen osan *luovutukset* siihen liittyvine maapohjineen on vapautettu verosta, vaikka myös tämän osalta jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen. [39]

90. Kuten voidaan havaita, kuudennessa direktiivissä on annettu erilliset säännöt maa-alueiden luovutusten arvonlisäverollisuudesta vain rakentamattoman maan osalta. Sitä vastoin silloin, kun maa-alueelle on rakennettu, on maa-alueen ja rakennuksen erillistä verotusta koskevien nimenomaisten säännösten puuttuessa [40] katsottava, että arvonlisäverotuksessa maapohjan arvo sisältyy rakennukseen, joten kiinteistö sisältää erottamattomasti maapohjan ja sille rakennetun rakennuksen. [41]

91. Tässä yhteydessä voi olla hyödyllistä viitata asiassa Kerrutt 8.7.1986 annettuun tuomioon. [42] Kyseisessä asiassa yhteisöjen tuomioistuimelta kysyttiin, olivatko rakennusurakkaa koskevien urakka- ja palvelusuoritussopimusten "joukon" yhteydessä toteutetut muut tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset kuin rakennusmaan luovutukset arvonlisäverollisia kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan perusteella

37 — Kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohta yhdessä 4 artiklan 3 kohdan b alakohdan ja liitteessä F olevan 16 kohdan kanssa sekä 28 artiklan 3 kohdan c alakohta yhdessä liitteessä G olevan 1 kohdan b alakohdan kanssa.

38 — Kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohta yhdessä 4 artiklan 3 kohdan a alakohdan ja liitteessä F olevan 16 kohdan kanssa sekä 28 artiklan 3 kohdan c alakohta yhdessä liitteessä G olevan 1 kohdan b alakohdan kanssa.

39 — Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan g alakohta ja 13 artiklan C kohdan b alakohta.

40 — Tarkastelen ainoastaan sellaisia oikeustoimia, joilla on merkitystä nyt käsiteltävänä olevan asian kannalta, eli oikeustoimia, jotka koskevat rakennetun maan omistusoikeuden luovutuksia.

41 — Kuten olen jo asiassa Armbrecht ja asiassa De Jong annettuja tuomioita tarkastellessani korostanut, viittaan tässä tilanteeseen, jossa verovelvollinen tässä ominaisuudessaan luovuttaa sekä rakennuksen että maapohjan, kuten tässä tapauksessa.

42 — Asia 73/85, Kerrutt, tuomio 8.7.1986 (Kok. 1986, s. 2219).

vai kuuluivatko ne niiden vapautusten soveltamisalaan, jotka kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan g alakohdan ja 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan mukaan koskevat rakennuksen tai rakennuksen osan luovutuksia siihen liittyvine maapohjineen, kun näitä säännöksiä tarkastellaan yhdessä liitteessä F olevan 16 artiklan kanssa.

92. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että edellä mainittujen säännösten sovellettavuus tämäntyyppiseen kiinteistöä koskevaan liiketoimeen riippui siitä, muodostivatko rakennuksen pystyttämistä palvelevat tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset yhdessä maapohjaa koskevan liiketoimen kanssa yhden kiinteistöä koskevan liiketoimen, jota voitiin pitää "rakennuksen — — luovutuksena siihen liittyvine maapohjineen", sen perusteella, että kaikki kyseessä olevat osittaiset liiketoimet liittyivät toisiinsa taloudellisesti ja niillä tavoiteltiin samaa päämäärää, joka oli rakennuksen pystyttäminen hankitulle maa-alueelle.

93. Yhteisöjen tuomioistuin totesi tältä osin seuraavaa:

"Jo ilmaisun 'rakennuksen — — luovutus siihen liittyvine maapohjineen' sanamuodosta ilmenee, että kysymys voi olla tällaisesta yhdestä liiketoimesta vain silloin, kun molemmat luovutettujen tavaroiden ryhmät eli rakennus ja maapohja luovutetaan kauppaoikeudellisesti yhtenä ja samana luovutuksena pidettävällä luovutuksella siten, että kysymys on rakennetun maan luovutuksesta." [43]

94. Asiassa Kerrutt yhteisöjen tuomioistuin päätyi siihen ratkaisuun, että "tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten, joita urakoitsijat ja rakennusalan käsityöläiset ovat toteuttaneet osana 'Bauherrenmodell'-järjestelmää ja jotka ovat oikeudellisesti erillisiä liiketoimia suhteessa maapohjaa koskevaan liiketoimeen, joka on tehty toisen urakoitsijan kanssa, ei voida katsoa muodostavan viimeksi mainitun liiketoimen kanssa sellaista yksikköä, jota voitaisiin pitää yhtenä 'rakennuksen tai sen osan luovutu[ksena] siihen liittyvine maapohjineen'". [44]

95. Asiassa Kerrutt ratkaistavaksi saatetulla keskeisellä ongelmalla eli sillä, voitiinko katsoa, että rakennuksen rakentamiseen tähtäävät urakkasopimukset ja palvelujen suoritukset muodostavat

43 — Em. asia Kerrutt, tuomion 13 kohta. Julkisasiamies Darmon on kyseisessä asiassa antamassaan ratkaisuehdotuksessa todennut seuraavaa: "Direktiivin 4 artiklan 3 kohdan rakenne vahvistaa tämän käsityksen paikkansapitävyyden, sillä sen a alakohta koskee 'rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus[ta] siihen liittyvine maapohjineen ennen niiden ensimmäistä käyttöönottoa', *mikä vastaa taloudellisesti ja oikeudellisesti yhtä liiketointa, koska kysymys on rakennettua maata koskevan omistusoikeuden luovutuksesta*" (kursivointi tässä).

44 — Em. asia Kerrutt, tuomion 15 kohta.

yhdessä maapohjaa koskevan liiketoimen kanssa rakennuksen luovutuksen siihen liittyvine maapohjineen ennen rakennuksen ensimmäistä käyttöönottoa, ei ole mitään yhteyttä nyt esillä olevaan asiaan. Katson kuitenkin, että ilmaisut "yksi liiketoimi" sekä "yksi ja sama luovutus", joita yhteisöjen tuomioistuin käytti nyt kyseessä olevasta oikeudellisesta käsitteestä, osoittavat, että puoltamani tulkinta on oikea.

96. Näin ollen on katsottava, että käsitteellä "rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen ennen niiden ensimmäistä käyttöönottoa" tarkoitetaan yhtä liiketointa, jota on käsiteltävä kokonaisuutena kuudetta direktiiviä sovellettaessa. Tästä syystä verovapauden ja valintaoikeuden, joita jäsenvaltioissa mahdollisesti sovelletaan 28 artiklan 3 kohdan nojalla, on koskettava kiinteistöä kokonaisuutena ilman, että voitaisiin erottaa yhtäältä rakennuksen tai sen osan luovutus ja toisaalta maapohjan luovutus.

97. Saksan hallitus vetoaa kuitenkin kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan viimeiseen virkkeeseen, jonka mukaan "jäsenvaltiot voivat rajoittaa valintaoikeuden laajuutta; niiden on säädettävä valintaoikeuden käyttöä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä", ja väittää sen perusteella, että direktiivi ei ole esteenä sille, että valintaoikeutta rajoitetaan kansallisella lainsäädännöllä niin, että se koskee vain rakennusta tai vain maapohjaa.

98. On ennen kaikkea todettava, että tällä väitteellä ei ole merkitystä nyt esillä olevaa asiaa ratkaistaessa. Saksa ei nimittäin ole käyttänyt sillä tämän olettaman mukaan olevaa mahdollisuutta rajoittaa valintaoikeutta tällä tavalla.

99. Toiseksi on muistutettava vielä kerran, että 13 artiklan C kohta koskee rakennuksen tai sen osan ja siihen liittyvän maapohjan luovutuksia, jotka eivät ole kiinteistön ensimmäisiä luovutuksia. Sitä vastoin nyt esillä olevassa asiassa sovellettava säännös eli valintaoikeutta kiinteää omaisuutta ensimmäistä kertaa luovutettaessa koskeva 28 artiklan 3 kohdan c alakohta tarkasteltuna yhdessä liitteessä G olevan 1 kohdan b alakohdan kanssa ei sisällä säännöstä, joka vastaisi Saksan hallituksen mainitsemaa säännöstä.

100. Lopuksi katson, että olisi arvonlisäveron yhdenmukaistamista koskevan

tavoitteen vastaista, jos jäsenvaltiot voisivat säännellä valintaoikeutta tavalla, joka estää nyt esillä olevassa asiassa tapahtuneiden luovutusten yhdenmukaisen verotuskohtelun, jota kuudennessa direktiivissä edellytetään.

101. Kun palataan tarkastelemaan nyt käsiteltävänä olevaa asiaa, voidaan kaiken edellä esitetyn perusteella todeta, että Breitsohl voi valita, 1) tyytyykö hän liiketointa koskevaan täydelliseen verovapautukseen vai 2) käyttääkö hän oikeutta valita rakennuksen osan ja maapohjan sisältävän kiinteistön luovutuksen verotus.

102. Jos Breitsohl valitsee täydellisen verovapautuksen, hänen vähennyksensä pitää oikaista kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohdassa säädetyin edellytyksin UStG:n 15 a §:n 5 momentin[45] mukaisessa yksinkertaistetussa oikaisumenettelyssä.

103. Jos Breitsohl sitä vastoin valitsee kiinteistön luovutuksen verotuksen, hänellä on oikeus vähentää toimittajilleen maksamansa arvonlisävero, sekä myös kiinteistön luovutukseen liittyvään notaarin palkkiolaskuun sisältyvä arvonlisävero. Veron perusteena on kuitenkin koko vastasuorituksen arvo, sisältäen siis myös maapohjan arvon.[46]

104. Jälkimmäinen vaihtoehto voi johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, kuten Bundesfinanzhof on huomauttanut ennakkoratkaisupyynnössään.

105. Komissio on yhteisöjen tuomioistuimen sille esittämään kysymykseen vastatessaan tunnustanut tämän vaaran, jota se on selittänyt seuraavasti:

— A myy B:lle arvonlisäverovapaasti rakentamattomaan maa-alueen, jonka hintaan sisältyy arvonlisävero, joka on aikaisemmin maksettu tiettyjen maanrakennustöiden yhteydessä.

45 — Tämän kuudennen direktiivin 20 artiklan 4 kohdan nojalla annetun UStG:n säännöksen mukaan vähennys voidaan oikaista myös investointitavaran luovutuksen yhteydessä sen kalenterivuoden aikana, jona tavara on otettu käyttöön.

46 — Tämä on kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan mukaista, sillä tässä säännöksessä säädetään seuraavaa: "Veron perusteen on oltava: a) muiden kuin b, c ja d kohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet".

— B rakentaa maa-alueelle ja maksaa rakennustöistä arvonlisäveron.

— B myy kiinteistön (maa-alueen ja rakennuksen) C:lle ja käyttää oikeuttaan verotuksen valitsemiseen.

— Jos valintaoikeutta voidaan käyttää ainoastaan koko kiinteistön (eli maa-alueen ja rakennuksen) osalta, verotus on kaksinkertaista, koska maapohjaa on verotettu kahteen kertaan.

106. Komissio vahvistaa, että tällainen kaksinkertaisen verotuksen vaara on yleisesti ottaen olemassa silloin, kun verotusketjun jossakin välivaiheessa suoritetaan arvonlisäverosta vapautettu liiketoimi. Komissio mainitsee tästä esimerkkinä verovapautukset, jotka kuudennen direktiivin mukaan koskevat vakuutustoimintaa ja rahoituspalveluja.[47] Näillä aloilla toimivat yhtiöt eivät kummassakaan tapauksessa saa tehdä vähennystä, minkä vuoksi ne yrittävät vyöryttää veron asiakkailleen korottamalla hintojaan. Arvonlisäveron vyöryttäminen hintoihin johtaa ketjun seuraavassa vaiheessa kaksinkertaiseen verotukseen siinä suhteessa kuin vero on jäänyt rasittamaan yrityksiä.

Komission mukaan tämä hypoteettinen kaksinkertainen verotus voidaan nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa välttää vain laskemalla veron peruste rakennuksen arvosta ja jättämällä maapohjan arvo ulkopuolelle. Komissio huomauttaa kuitenkin vielä, että tämä vaihtoehto on hylättävä, koska se on ristiriidassa sekä kansallisiin oikeusjärjestyksiin että kuudenteen direktiiviin sisältyvän periaatteen kanssa, jonka mukaan maapohja ja rakennus ovat arvonlisäverotuksessa erottamattomia.

107. On tunnettua, että arvonlisäverojärjestelmässä vapautukset keskeyttävät vähennysmekanismin toiminnan ja voivat johtaa siihen, että verovelvolliset vyöryttävät hintoihin maksamansa arvonlisäveron,

47 — Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan a ja d alakohta.

jota ne eivät ole voineet vähentää. Jos vapautus kaiken lisäksi koskee jotakin välivaihetta, kaksinkertaisen verotuksen vaara kasvaa.

108. Komission mainitsemien taloudellisten toimintojen ja kiinteistöjen ensimmäisten luovutusten välillä on kuitenkin huomattava ero. Yhteisön lainsäätäjä on päättänyt, että jäsenvaltioiden yhteiseen yleiseen politiikkaan liittyvistä syistä[48] vakuutustoiminta ja rahoituspalvelut on vapautettava arvonlisäverosta. Kuudennella direktiivillä käyttöön otetun järjestelmän mukaan sekä rakennusmaan luovutukset että ennen ensimmäistä käyttöönottoa tapahtuneet rakennetun maan luovutukset ovat sitä vastoin arvonlisäverollisia. Jäsenvaltioilla on mahdollisuus jatkaa näiden luovutusten vapauttamista verosta ja myöntää oikeus verotuksen valitsemiseen ainoastaan siirtymäkauden aikana. Kun siirtymäkausi päättyy, kaksinkertaisen verotuksen ei enää pitäisi olla mahdollista kiinteistöjen ensimmäisten luovutusten yhteydessä, koska rakennusmaan hankkiminen on aina arvonlisäverollista.[49]

109. Näyttää siltä, että kuudennen direktiivin säännökset eivät tarjoa ratkaisua tässä tapauksessa mahdollisesti ilmenevään kaksinkertaisen verotuksen ongelmaan. Breitsohl ei voi vedota kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan f alakohtaan, koska on selvää, että hän ei hankkinut rakennusmaata *jälleenmyyntitarkoituksessa.*[50] Kuten edellä on jo todettu, myöskään maapohjan ja rakennuksen arvoa ei ole erotettava toisistaan veron perustetta laskettaessa. Tämän vuoksi arvonlisäveron neutraalisuutta koskevan periaatteen vastainen kaksinkertainen verotus on todennäköistä.

110. Tältä osin on muistutettava, ettei tämä ole ensimmäinen kerta, jolloin yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa saattaa esiintyä kaksinkertaista verotusta koskeva ongelma ilman, että ratkaisu löytyisi kuudennen direktiivin säännöksistä. Viittaan käytettyjen tavaroiden arvonlisäverotusta koskevaan oikeuskäytäntöön ja erityisesti asiassa Oro Amsterdam Beheer BV en Concerto BV 5.12.1989 annettuun tuomioon.[51]

111. Kuudennen direktiivin 32 artiklassa säädetään seuraavaa: "Neuvosto säätää yksimielisesti komission ehdotuksesta 31 päivään joulukuuta 1977 mennessä

48 — Ks. komission neuvostolle 29.6.1973 esittämän kuudetta direktiiviä koskevan ehdotuksen perustelut, Euroopan yhteisöjen tiedote, täydennysosa 11/73, s. 16.

49 — Ainakin, jos jätetään huomiotta ongelmat, joita voi aiheutua siitä, että lainsäätäjä on poikennut komission ehdotuksesta eikä ole itse määritellyt rakennusmaan käsitettä vaan jättänyt sen jäsenvaltioiden lainsäädännössä määriteltäväksi (kuudennen direktiivin 4 artiklan 3 kohdan b alakohta).

50 — Tämän säännöksen mukaan jäsenvaltiot voivat siirtymäkautena "päättää, että verovelvollisen jälleenmyyntitarkoituksessa ostamien rakennusten ja rakennusmaan luovutusten veron peruste muodostuu myyntihinnan ja ostohinnan välisestä erotuksesta, jos verovelvollisella ei ollut vähennysoikeutta hankintahetkellä".

51 — Asia C-165/88, Oro Amsterdam Beheer BV en Concerto BV, tuomio 5.12.1989 (Kok. 1989, s. 4081).

käytettyihin tavaroihin sekä taide-, antiikki- ja keräilyesineisiin sovellettavasta yhteisön verotusjärjestelmästä. Jäsenvaltiot, jotka tämän direktiivin voimaan tullessa soveltavat kyseisiin esineisiin erityisjärjestelmää, voivat pysyttää tämän järjestelmän voimassa, kunnes mainittu yhteisön järjestelmä tulee voimaan."

Käytettyihin tavaroihin sovellettavasta yhteisön verotusjärjestelmästä ei ollut säädetty, vaikka edellä mainitun säännöksen mukaisen määräajan päättymisestä oli kulunut 12 vuotta.

112. Gerechtshof te Amsterdam kysyi yhteisöjen tuomioistuimelta, voitiinko näissä olosuhteissa katsoa, että yhteisön oikeus ja erityisesti kuudes direktiivi olivat esteenä kansalliselle verolainsäädännölle, jonka mukaan käytettyjen tavaroiden myynnistä kertyneen liikevaihdon perusteella maksettavaa arvonlisäveroa laskettaessa ei voitu ottaa huomioon arvonlisäveroa, joka oli jäljellä sellaisten tavaroiden hinnassa, jotka ostettiin jälleenmyyntitarkoituksessa yksityisiltä, jotka eivät olleet verovelvollisia.

113. Yhteisöjen tuomioistuin vastasi tähän seuraavasti: "Kun yhteisön arvonlisäverojärjestelmää tarkastellaan kokonaisuutena, voidaan todeta, että se on tulosta jäsenvaltioiden lainsäädännön asteittaisesta yhdenmukaistamisesta perustamissopimuksen 90 ja 100 artiklan mukaisesti. — — Tämä yhdenmukaistaminen, sellaisena kuin sitä on toteutettu toisiaan seuranneilla direktiiveillä ja erityisesti kuudennella direktiivillä, on vasta osittaista. Pitää paikkansa, että tällä yhdenmukaistamisella pyritään erityisesti estämään kaksinkertainen verotus, koska ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen kussakin verotusvaiheessa on olennainen osa arvolisäveromekanismia. Kuten kuudennen direktiivin 32 artiklan sanamuoto osoittaa, tätä tavoitetta ei kuitenkaan vielä ole saavutettu, ja yhteisön arvonlisäverojärjestelmästä on sen nykymuodossa mahdotonta löytää perusteita sellaisen yhteisen verotusjärjestelmän määrittelemiselle, joka mahdollistaisi kaksinkertaisen verotuksen estämisen käytettyjen tavaroiden kaupassa, ja tällaisen järjestelmän soveltamista koskeville yksityiskohtaisille säännöille." [52]

114. Sillä, että jäsenvaltiot voivat siirtymäkauden aikana pitää voimassa yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä poikkeavia verosäännöksiä, voi siis olla epätoivottuja vaikutuksia, jotka häviävät vasta siirtymäkauden päätyttyä. On joka tapauksessa todettava, että mahdollisesti ilmenevien kaksinkertaisen verotuksen tapausten — kuten nyt käsiteltävänä olevan tapauksen — vuoksi ei ole perusteltua tulkita yhteisön säännöksiä vastoin niiden sanamuotoa ja tarkoitusta.

52 — Em. asia Oro Amsterdam Beheer BV en Concerto BV, tuomion 21—23 kohta.

## Ratkaisuehdotus

115. Edellä esitetyn mukaisesti ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 4 ja 17 artiklaa on tulkittava niin, että taloudellisen toiminnan aloittamiseksi suoritettujen liiketoimien yhteydessä maksettu arvonlisävero on oikeus vähentää myös silloin, kun veroviranomainen tietää jo veroa ensimmäisen kerran maksuunpantaessa, että taloudellista toimintaa, jonka piti johtaa verollisiin liiketoimiin, ei tulla harjoittamaan.

2) Kuudennen direktiivin 4 artiklan 3 kohdan a alakohtaa on tulkittava niin, että rakennusten tai rakennusten osien ja niihin liittyvän maapohjan luovutuksen yhteydessä verotuksen valintaoikeutta on käytettävä niin, että valinnan on koskettava erottamattomasti koko kiinteistöä, joka sisältää rakennuksen tai rakennuksen osan siihen liittyvine maapohjineen.