

Downloaded via the EU tax law app / web

Asia C-72/05

Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny

vastaan

Finanzamt Landshut

(Finanzgericht Münchenin esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohta – Yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan kiinteän omaisuuden ottaminen verovelvollisen omaan yksityiseen käyttöön – Tämän käytön rinnastaminen palvelujen vastikkeelliseen suoritukseen – Veron perusteen määrittäminen – Verovelvolliselle näiden palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrän käsite

Julkisasiamies P. Léger'n ratkaisuehdotus 15.6.2006

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio (ensimmäinen jaosto) 14.9.2006

Tuomion tiivistelmä

*Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Veron peruste*

*(Neuvoston direktiivin 77/388 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohta)*

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 95/7, 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohta on tulkittava siten, että se ei ole esteenä sille, että arvonlisäveron peruste verovelvollisen yrityksensä liikeomaisuuteen kokonaan lukeman kiinteistön osan ottamisesta yksityiseen käyttöön vahvistetaan kiinteistön hankinta- tai rakennuskulujen osaksi, joka määritetään mainitun direktiivin 20 artiklan mukaisen arvonlisäveroa koskevan vähennysten oikaisukauden keston mukaan. Maan, jolle kiinteistö on rakennettu, hankintakulut on sisällytettävä tähän veron perusteeseen, kun tästä hankinnasta on kannettu tätä veroa ja kun verovelvollinen on saanut vähentää sen.

(ks. 53 kohta ja tuomiolauselma)

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

14 päivänä syyskuuta 2006 (\*)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohta – Yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan kiinteän omaisuuden ottaminen verovelvollisen omaan yksityiseen käyttöön – Tämän käytön rinnastaminen palvelujen vastikkeelliseen suoritukseen – Veron perusteen määrittäminen – Verovelvolliselle näiden palvelujen suorituksesta aiheutuvien

kustannusten määrän käsite

Asiassa C-72/05,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Finanzgericht München (Saksa) on esittänyt 1.2.2005 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 15.2.2005, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

### **Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny**

vastaa

**Finanzamt Landshut,**

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. Jann sekä tuomarit N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (esittelevä tuomari) ja E. Levits,

julkisasiamies: P. Léger,

kirjaaja: hallintovirkamies K. Sztranc-S?awiczek,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 30.3.2006 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny, edustajinaan J. Wollny ja H. Wollny,
- Finanzamt Landshut, edustajanaan Regierungsdirektor D. Baumann,
- Saksan hallitus, asiamiehenään U. Forsthoff,
- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään barrister R. Hill,
- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään D. Triantafyllou,

kuultuaan julkisasiamiehen 15.6.2006 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

### **tuomion**

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18; jäljempänä kuudes direktiivi), 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, joka koskee arvonlisäveron perusteen määrittämistä yrityksen liikeomaisuuteen kokonaan kuuluvan kiinteistön osan ottamiselle verovelvollisen yksityiseen käyttöön.

## Asiaa koskevat oikeussäännöt

### *Yhteisön lainsäädäntö*

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta”.

4 Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdassa vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin rinnastetaan ”yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavarat oikeuttavat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen”.

5 Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa veron perusteena on ”edellä 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta verovelvolliselle palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrä”.

6 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka on velvollinen maksamaan:

a) arvonlisäveron, joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvolliselle on toimittanut tai toimittaa hänelle;

– –”

7 Kuudennen direktiivin 20 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Alun perin 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, etenkin jos kauppa on peruutettu tai hinnanalennus saatu – –

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

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

Kiinteistöinvestointien osalta oikaisun perusteena toimivaa kautta voidaan pidentää kahteenkymmeneen vuoteen.

3. Oikaisukauden aikana luovutettua investointitavaraa on katsottava käytetyksi verovelvollisen taloudellisessa toiminnassa oikaisukauden loppuun saakka. Tätä taloudellista toimintaa on pidettävä kokonaisuudessaan verollisena, jos mainitun tavarankankinnan luovutus on verollinen: ja sitä on

pidettävä kokonaan vapautettuna, jos luovutus on vapautettu. Oikaisu on suoritettava kerralla koko jäljellä olevan oikaisukauden osalta.

– –”

### *Kansallinen lainsäädäntö*

8 Liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, BGBl. 1993, I, s. 565; jäljempänä UStG) 3 §:n 9 a momentin 1 kohdassa palvelujen vastikkeelliseen suoritukseen rinnastetaan yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden, jotka ovat oikeuttaneet ostoihin sisältyvän veron täyteen tai osittaiseen vähennykseen, käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin.

9 Mainitussa 3 §:n 9 a momentin 1 kohdassa tarkoitettujen suoritusten osalta veron peruste määritetään UStG:n 10 §:ssä. Mainitussa 10 §:ssä säädettiin sen 30.6.2004 saakka voimassa olleessa muodossa, että näiden suoritusten osalta veron peruste määräytyy ”kyseisten liiketoimien toteuttamiseen käytettyjen kulujen perusteella, niiltä osin kuin kyseiset liiketoimet ovat oikeuttaneet täyteen tai osittaiseen vähennykseen”.

10 UStG:n 10 §:n 4 momentin 2 kohdassa säädetään sen 1.7.2004 voimaan tulleessa versiossa seuraavaa:

”4. Veron perusteena on – – kyseisten liiketoimien suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrä, niiltä osin kuin kyseiset toimet ovat oikeuttaneet ostoihin sisältyvän veron täyteen tai osittaiseen vähennykseen. Näihin kustannuksiin kuuluvat omaisuuden hankinnasta tai sen valmistamisesta aiheutuvat kulut, niiltä osin kuin kyseinen omaisuus kuuluu yrityksen liikeomaisuuteen ja sitä käytetään muun suorituksen toteuttamiseen. Jos hankinnan tai valmistamisen kulut ovat suuruudeltaan vähintään 500 euroa, kulut jaetaan tasasuuruisesti ajanjaksolle, joka vastaa kyseiseen omaisuuteen 15 a §:n mukaisesti sovellettavaa oikaisukautta.”

11 UStG:n 15 a § koskee vähennysten oikaisemista. Sen 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos viiden vuoden kuluessa omaisuuden ensimmäisestä käyttöönotosta ilmenee, että alkuperäistä vähennystä koskevat olosuhteet muuttuvat, kunkin muutoksia vastaavan kalenterivuoden osalta on toteutettava tasoitus oikaisemalla vähennystä hankinta- tai valmistuskuluihin kohdistuvan veron osalta. Jos kyse on kiinteistöistä, niiden ainesosat mukaan lukien, oikaisuista, joihin sovelletaan kiinteistöjä koskevia siviilioikeudellisia säännöksiä, ja rakennuksista, jotka sijaitsevat muulla kuin itse omistetulla maalla, sovelletaan viiden vuoden pituisen kauden sijaan kymmenen vuoden pituista kautta.”

12 Tuloverolain (Einkommensteuergesetz) 7 artiklan 4 momentin 2 kohdan a alakohdassa säädetään 1.1.1925 jälkeen valmistuneiden asuinkäyttöön tarkoitettujen rakennusten osalta, että ”poistoprosentit, joita rakennuksiin sovelletaan täysimääräiseen poistoon asti, ovat – – kaksi prosenttia vuodessa”.

### **Pääasian tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymys**

13 Vuoden 2003 kuluessa Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny, Jörg ja Stefanie Wollnyn muodostama kotitalous (jäljempänä kotitalous), rakennutti kiinteistön, jonka se luki kokonaan yrityksensä liikeomaisuuteen. Tähän kiinteistöön kuuluu mainitun kotitalouden kahden jäsenen yksityisasunto sekä toiselle mainituista jäsenistä vuokratut verokonsulttitoimiston tilat. Vuokrattu osa vastaa 20,33:a prosenttia kiinteistöstä. Tästä vuokrauksesta kannetaan arvonlisäveroa.

14 Joulukuun 2003 sekä tammi-maaliskuun 2004 arvonlisäveroa koskevissa

ennakkoilmoituksissaan kotitalous vähensi kokonaisuudessaan siltä kiinteistön rakennuskustannusten perusteella laskutetut arvonlisäverot. Se käytti perusteena EStG:n 7 §:n 4 momentin 2 kohdan a alakohdassa vahvistettua poistoprosenttia ja katsoi, että kuukausittaisen veron peruste kiinteistön 79,67 prosentin yksityisen käytön osalta vastaa 1/12:aa 2 prosentista tämän yksityiseen käyttöön otetun osan rakennuskustannuksista.

15 Finanzamt Landshut käytti perusteenaan Bundesministerium für Finanzenin (Saksan valtiovarainministeriö) 13.4.2004 päiväämää kirjettä (BStBl. I 2004, s. 468) ja katsoi puolestaan, että mainittu veron peruste oli määriteltävä arvonlisäveroa koskevan vähennysten oikaisukauden keston eli kymmenen vuoden perusteella siten kuin UStG:n 15 a §:ssä on säädetty. Se siis korjasi kotitalouden laskelmia ja määräsi kiinteistön osan yksityiseen käyttöön ottamista koskevan kuukausittaisen arvonlisäveron perusteeksi 1/12:n 10 prosentista kiinteistön kyseiseen osaan liittyvien rakennuskustannusten määrästä.

16 Koska Finanzamt Landshut hylkäsi kotitalouden edellisessä kohdassa mainitun laskelman mukaisesti määrätystä veron ennakoperinnästä tekemät oikaisuvaatimukset, mainittu kotitalous nosti asiassa kanteen Finanzgericht Münchenissä.

17 Tämä tuomioistuin katsoo, että sen käsiteltäväksi saatetun asian ratkaisun kannalta olennaista on sen määrittäminen, mitä veron perustetta sovelletaan yrityksen liikeomaisuuteen kokonaisuudessaan kuuluvan kiinteistön ottamiseen kotitalouden yksityiseen käyttöön. Se korostaa, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa ei määritellä ”kustannusten määrän” käsitettä, ja pohtii, mikä tämän käsitteen merkitys on.

18 Se toteaa tältä osin, että yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-230/94, Enkler, 26.9.1996 antamaan tuomioon (Kok. 1996, s. I-4517) ja asiassa C-296/00, Seeling, 8.5.2003 antamaan tuomioon (Kok. 2003, s. I-4101, 54 kohta) sisältyy seikkoja, joista osa on edullisia kantajalle ja osa Saksan verohallinnolle.

19 Näin ollen Finanzgericht München on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Miten [kuudennen direktiivin] 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa mainittua ’kustannusten määrän’ käsitettä on tulkittava? Kattaako sellaisen huoneiston, jota käytetään yksityistarkoituksiin mutta joka on osa yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvaa rakennusta, kustannusten määrä (juoksevien kulujen lisäksi) kansallisen lainsäädännön nojalla tehtävät rakennusten arvon alenemisesta aiheutuvat vuotuiset poistot ja/tai arvonlisäveron vähennykseen oikeuttaneiden hankinta- ja rakennuskustannusten vuotuisen osuuden, joka lasketaan kansallisessa lainsäädännössä säädetyn vähennysten oikaisua koskevan jakson perusteella?”

### **Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu**

20 Aluksi on muistutettava, että kuudennella arvonlisäverodirektiivillä käyttöön otetun järjestelmän logiikan mukaan sellaiset ostoihin sisältyvät verot, jotka verovelvollinen on maksanut verollisiin liiketoimiinsa käyttämistään tavaroista ja palveluista, voidaan vähentää. Ostoihin sisältyvien verojen vähentäminen on sidoksissa myyntitoimista maksettavien verojen suorittamiseen. Siinä tapauksessa, että tavaroita tai palveluja käytetään verollisten liiketoimien suorittamiseen, niihin liittyviin ostoihin sisältyvän veron vähentäminen on välttämätöntä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi. Sitä vastoin silloin, kun verovelvollisen hankkimia tavaroita tai palveluja käytetään sellaisessa toiminnassa, joka on vapautettu verosta tai joka ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, veroa ei suoriteta myynneistä eikä ostoihin sisältyvää veroa voida vähentää (ks. asia C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, tuomio 30.3.2006, 24 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

21 Tilanteessa, jossa investointitavaraa käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, verovelvollinen voi arvonlisäveron kannalta joko lukea tämän tavaran liikeomaisuuteensa tai pitää sen kokonaisuudessaan osana yksityisomaisuuttaan ja sulkea sen näin ollen kokonaan arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle taikka lukea sen liikeomaisuuteensa ainoastaan siltä osin kuin sitä käytetään liiketoimintaan (asia C-434/03, Charles ja Charles-Tijmens, tuomio 14.7.2005, Kok. 2005, s. I-7037, 23 kohta).

22 Jos verovelvollinen päättää käsitellä yrityksen omaisuutena investointitavaraa, jota käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, tämän tavaran hankintahintaan tai rakennuskustannuksiin sisältyvä arvonlisävero on lähtökohtaisesti täysin ja välittömästi vähennettävissä (em. asia Seeling, tuomion 41 kohta sekä asia Charles ja Charles-Tijmens, tuomion 24 kohta).

23 Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdasta kuitenkin seuraa, että jos yrityksen liikeomaisuuteen kuuluva tavara on oikeuttanut hankintahintaan sisältyvän arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen, sen käyttö verovelvollisen omiin tai hänen henkilöstönsä yksityisiin tarkoituksiin taikka yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin rinnastetaan vastikkeelliseen palvelun suoritukseen. Tätä käyttöä, joka on siis saman direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu verollinen liiketoimi, verotetaan kyseisen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukaisesti palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrän perusteella (em. asia Charles ja Charles-Tijmens, tuomion 25 kohta).

24 Näin ollen verovelvollisella, joka päättää, että rakennus kokonaisuudessaan kuuluu hänen yrityksensä liikeomaisuuteen, ja joka käyttää osaa tästä rakennuksesta yksityisiin tarkoituksiin, on oikeus vähentää kyseisen rakennuksen rakentamiskustannusten kokonaismäärään sisältynyt arvonlisävero ja toisaalta vastaavasti velvollisuus maksaa arvonlisävero kyseisestä käytöstä aiheutuvien kustannusten määrästä (em. asia Sterling, tuomion 43 kohta).

25 Kansallisen tuomioistuimen esittämä kysymys koskee tässä yhteydessä sitä, miten kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitettua ”palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrän” käsitettä on tulkittava. Mainittu tuomioistuin pohtii ennen kaikkea sitä, onko tämä summa määritettävä kiinteistön arvon alenemisesta aiheutuviin poistoihin sovellettavien kansallisten säännösten mukaisesti vai kansallisessa oikeudessa kuudennen direktiivin 20 artiklan mukaisesti vahvistetun arvonlisäveroa koskevan vähennysten oikaisukauden keston mukaan.

26 Kyseinen käsite on yhteisön oikeussäännöksessä, jossa ei viitata jäsenvaltioiden oikeuteen säännöksen merkityksen ja ulottuvuuden määrittämiseksi. Tämän vuoksi kyseisen käsitteen tulkintaa ei koko laajuudessaan voida jättää kunkin jäsenvaltion harkintaan (ks. vastaavasti asia 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, tuomio 1.2.1977, Kok. 1977, s. 113, 10 ja 11

kohta).

27 Tämä käsite vastaa yleisesti kustannuksia, jotka liittyvät tavaraan itseensä (ks. em. asia Enkler, tuomion 36 kohta). Siihen kuuluvat mainitun tavaran hankinta- tai rakennuskulujen kaltaiset kustannukset, jotka ovat synnyttäneet oikeuden arvonlisäveron vähentämiseen ja joita ilman kyseistä yksityiseen käyttöön ottamista ei olisi tapahtunut.

28 Koska kuudenteen direktiiviin ei kuitenkaan sisälly kyseessä olevien kustannusten määrän yhdenmukaista ja täsmällistä määrittämistä varten tarvittavia tietoja, on myönnettävä, että jäsenvaltioilla on tietty harkintavalta näiden sääntöjen osalta, kunhan ne ottavat huomioon kyseisen säännöksen tarkoituksen ja aseman kuudennen direktiivin systematiikassa (ks. vastaavasti em. asia Verbond van Nederlandse Ondernemingen, tuomion 16 ja 17 kohta).

29 Tässä tapauksessa on siis tutkittava, onko kansallisessa oikeudessa mainittujen kustannusten määrän määrittämistä varten tehty viittaus vähennysten oikaisukauden kuudennen direktiivin 20 artiklan mukaisesti vahvistettuun keston yhteensopiva mainitun direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan ja sillä tämän direktiivin systematiikassa olevan aseman kanssa.

30 Mainitun 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan tavoitteena on määrittää veron peruste verovelvollisen yrityksen liikeomaisuuteen lukeman hyödykkeen ottamiselle yksityiseen käyttöön – tai yleisemmin käyttöön mainitulle yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin – kun otetaan huomioon, että mainitun direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdassa rinnastetaan tällainen käyttö palvelujen vastikkeelliseen tarjoamiseen, josta näin ollen kannetaan arvonlisäveroa.

31 Tämän rinnastuksen tarkoituksena on estää se, että verovelvollinen, joka on voinut vähentää arvonlisäveron yrityksensä liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran hankinnasta tai rakentamisesta, välttyy maksamasta tätä veroa ottaessaan tämän tavaran tai osan siitä yksityiseen käyttöön (ks. asia 50/88, Kühne, tuomio 27.6.1989, Kok. 1989, s. 1925, 8 kohta).

32 Kuten Saksan hallitus ja istunnossa Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ovat korostaneet, tämän rakenteen osalta kyse on yhtäältä verovelvollisen ja loppukuluttajan yhdenvertaisen kohtelun varmistamisesta estämällä se, että verovelvollinen saa aiheetonta etua verrattuna kuluttajaan, joka tavaran ostaessaan maksaa arvonlisäveron (ks. vastaavasti em. asia Enkler, tuomion 33 ja 35 kohta sekä asia C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, tuomio 20.1.2005, Kok. 2005, s. I-743, 23 kohta).

33 Tavoitteena on toisaalta taata kuudennella direktiivillä käyttöön otetun järjestelmän logiikan mukaisesti (ks. tämän tuomion 20 kohta) se, että ostoista tehtävä arvonlisäveron vähennys vastaa myynneistä tehtävää arvonlisäveron suoritusta (ks. vastaavasti julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus em. asiassa Charles ja Charles-Tijmens, 60 kohta).

34 Vaikka mainitun direktiivin 20 artiklalla käyttöön otetun vähennysten oikaisua koskevan järjestelmän soveltamisala ei ole täysin sama kuin kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan, tätä järjestelmää sovelletaan, kuten mainittua säännöstä, tilanteessa, jossa tavaraa, jonka käyttö oikeuttaa vähennykseen, aletaan myöhemmin käyttää toimintaan, joka ei oikeuta vähennykseen (ks. em. asia Uudenkaupungin kaupunki, tuomion 30 kohta). Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 98 kohdassa todennut, sekä kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohta että 20 artikla koskevat tilanteita, joissa tavaraa käytetään samaan aikaan sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin.

35 Lisäksi oikaisua koskevan järjestelmän tavoite on vastaava kuin investointitavaran

yksityiskäytöstä tapahtuvan arvonlisäveron kantamisen. Kyse on näet yhtäältä sen välttämisestä, ettei verovelvollinen saa perusteetonta etua loppukuluttajaan nähden, velvoittamalla verovelvollinen maksamaan niitä vähennyksiä vastaavat määrät, joihin sillä ei ollut oikeutta (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-487/01 ja C-7/02, Gemeente Leusden ja Holin Groep, tuomio 29.4.2004, Kok. 2004, s. I-5337, 90 kohta sekä em. asia Uudenkaupungin kaupunki, tuomion 30 kohta).

36 Kyse on toisaalta siitä, että taataan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen ja myynneistä tehtävän arvonlisäveron suorituksen vastaavuus (ks. julkisasiamiehen ratkaisuehdotus em. asiassa Charles ja Charles-Tijmens, 60 kohta).

37 Kun otetaan huomioon tämä yhteinen tavoite sekä 6 ja 20 artiklalle tästä syystä kuudennen direktiivin systematiikassa annettu täydentävä rooli, jäsenvaltio ei ylitä harkintavaltaansa säätämällä, että yrityksen tavaran yksityisen käytön osalta veron perusteen määrittämisessä sovelletaan vähennysten oikaisemiseen liittyviä sääntöjä.

38 Kuten Saksan hallitus on istunnossa korostanut ja kuten julkisasiamies ratkaisuehdotuksensa 95 kohdassa huomauttaa, tämä ratkaisu pienentää lisäksi kassaetua, jonka yrityksen kiinteää omaisuutta yksityiseen käyttöön ottava verovelvollinen saa arvonlisäveron hajautetusta kantamisesta, suhteessa loppukuluttajaan, joka joutuu maksamaan arvonlisäveron kokonaisuudessaan tällaisen kiinteistön hankinnan tai rakentamisen yhteydessä.

39 Lisäksi kuten sama hallitus sekä istunnossa Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ovat korostaneet, tämä ratkaisu mahdollistaa tilanteiden, joissa lopullinen kulutus jää verottamatta, välttämisen siinä tapauksessa, että kiinteistö luovutetaan arvonlisäverovapaasti vähennysten oikaisukauden päätteeksi. Sillä näet sovitetaan yhteen kyseisen kiinteistön yksityiseen käyttöön ottamisesta kannettavan arvonlisäveron porrastaminen mainitun kauden keston kanssa ja taataan tämän käytön osalta tämän ostoista vähennettyä veroa vastaavan veron koko määrän kantaminen ennen kiinteistön mahdollista arvonlisäverovapaata myyntiä, joka tapahtuisi tämän kauden päättyessä.

40 Edellä esitetystä seuraa, että kyseisessä kansallisessa lainsäädännössä vahvistettu ratkaisu on kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan tarkoituksen mukainen.

41 Kuten kotitalous on huomauttanut, yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa Enkler annetun tuomion 36 kohdassa tosin viitannut 6 artiklan 2 kohdan ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan yhteydessä ”tavaran arvon alenemisesta johtuvien poistojen kaltaisiin” kustannuksiin.

42 Tämän tiedon ei kuitenkaan voida loukkaamatta jäsenvaltioilla tältä osin olevaa harkintavaltaa tulkita tarkoittavan sitä, että jäsenvaltiot voisivat yrityksen kiinteän omaisuuden yksityiseen käyttöön ottamisesta kannettavan veron perustetta määritettäessä ainoastaan soveltaa kiinteistön arvon alenemisen vuoksi tehtäviä poistoja koskevia kansallisia sääntöjä eivätkä mitään muuta menetelmää, joka kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön tavoin olisi kuitenkin yhteensopiva kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan tarkoituksen kanssa.

43 Päinvastoin kuin kotitalous on väittänyt, myöskään edellä mainitulla asiassa Seeling annetulla tuomiolla ei kyseenalaisteta edellä esitettyä arviota.

44 Asiassa, jonka johdosta tämä tuomio on annettu ja joka myös koski verovelvollisen yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan kiinteistön sekakäyttöä, Saksan hallitus oli suositellut voimakkaasti tämän kiinteistön yksityiseen käyttöön ottamisen rinnastamista kiinteistön kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan nojalla arvonlisäverosta vapautettuun vuokraamiseen, joka ei siis



voi antaa oikeutta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen. Väitteensä tueksi se oli esittänyt muun muassa, että toisin kuin ratkaisu, jossa hyväksyttäisiin tämän kiinteistön kaikista rakentamiskuluista maksetun veron vähentäminen ja kannettaisiin vero osittain kiinteistön yksityiseen käyttöön ottamisesta, sen suosittelu ratkaisu voisi estää tilanteet, joissa lopullinen kulutus jäisi verottamatta siinä tapauksessa, että kiinteistö myydään arvonlisäverovapaasti kuudennen direktiivin 20 artiklassa säädetyn vähennysten oikaisukauden päätyttyä.

45 Yhteisöjen tuomioistuin katsoi kuitenkin, että tällainen yksityinen käyttö ei ollut kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettua vuokraamista (em. asia Seeling, tuomion 49–52 kohta).

46 Tässä yhteydessä se edellä mainitun asiassa Seeling annetun tuomion 54 kohdassa totesi, että jos siitä seikasta, että verovelvollisen sallitaan lukevan rakennus kokonaisuudessaan yrityksensä liikeomaisuuteen ja siten vähentävän rakentamiskustannusten kokonaismäärään sisältyneen arvonlisäveron, voi olla seurauksena se, että lopullista kulutusta ei veroteta, koska kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa säädetyllä oikaisukaudella voidaan vain osittain korjata rakennuksen rakentamisen yhteydessä tehty hankintahintaan sisältyneen arvonlisäveron vähennys, tämä on kuitenkin seuraus yhteisön lainsäätäjän tekemästä tarkoituksellisesta valinnasta, eikä se voi pakottaa tulkitsemaan kyseisen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohtaa artiklaa laajasti.

47 Näin ollen yhteisöjen tuomioistuin totesi, että kuudennen direktiivin 20 artiklassa säädetyn oikaisukauden kestolla voitiin vain rajatusti estää tilanteita, joissa lopullinen kulutus jää verottamatta, siinä tapauksessa, että yrityksen kiinteän omaisuuden yksityiseen käyttöön ottamisesta kannettavan arvonlisäveron porrastaminen sallitaan mainittua oikaisukautta pidemmälle ajalle.

48 Kuten Saksan hallitus on esittänyt ja julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 90 kohdassa korostanut, tätä toteamusta ei voida kuitenkaan tulkita siten, että sillä evätään jäsenvaltioilta mahdollisuus käyttää tällaisesta yksityiseen käyttöön ottamisesta kannettavan veron perusteen määrittämisessä menetelmää, joka mahdollistaa, kuten se, että vero kannetaan porrastetusti vähennysten oikaisujaksoa vastaavana aikana, niin suuressa määrin kuin mahdollista verovelvollisten ja loppukuluttajien yhdenvertaisuuden takaamiseksi tilanteiden, joissa lopullinen kulutus jää verottamatta, välttämisen siinä tapauksessa, että verovelvollinen luovuttaa kiinteistön arvonlisäverovapaasti.

49 Jotta kansalliselle tuomioistuimelle voidaan antaa hyödyllinen vastaus erään kirjallisissa huomautuksissa ja istunnossa esiin nousseen seikan osalta, on lopuksi vielä täsmennettävä, kuten Euroopan yhteisöjen komissio sekä Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset ovat tehneet, että siinä tapauksessa, että maan, jolle osittain yksityiseen käyttöön otettu kiinteistö on rakennettu, hankintahinnasta on kannettu arvonlisäveroa ja verovelvollinen on saanut vähentää tämän veron, koska maa on kuulunut hänen yrityksensä liikeomaisuuteen, mainitut kulut on sisällytettävä arvonlisäveron perusteeseen tämän yksityisen käytön osalta.

50 Yhtäältä näet kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitettu verovelvolliselle palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrän käsite on ymmärrettävä siten, että siihen kuuluvat kaikki tästä aiheutuneet kulut, mukaan lukien maan hankintaan liittyvät, joita ilman kyseistä yksityiseen käyttöön ottamista ei olisi voinut tapahtua.

51 Toisaalta se, että maan hankintakulut, jotka ovat antaneet oikeuden arvonlisäveron vähentämiseen, jätettäisiin arvonlisäveron perusteen ulkopuolelle, rikkoisi ostoista tehtävän arvonlisäveron vähennyksen ja myynneistä kannettavan veron suorituksen välisen vastaavuuden.

52 Tässä asiassa kansallisen tuomioistuimen asiana on arvioida, onko kantajalta kannettu arvonnisäveroa maan, jolle kyseinen kiinteistö on rakennettu, hankinnasta ja onko kantaja saanut vähentää tämän veron.

53 Edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että se ei ole esteenä sille, että arvonnisäveron peruste verovelvollisen yrityksensä liikeomaisuuteen kokonaan lukeman kiinteistön osan ottamisesta yksityiseen käyttöön vahvistetaan kiinteistön hankinta- tai rakennuskulujen osaksi, joka määritetään mainitun direktiivin 20 artiklan mukaisen arvonnisäveroa koskevan vähennysten oikaisukauden keston mukaan. Maan, jolle kiinteistö on rakennettu, hankintakulut on sisällytettävä tähän veron perusteeseen, kun tästä hankinnasta on kannettu tätä veroa ja kun verovelvollinen on saanut vähentää sen.

### **Oikeudenkäyntikulut**

54 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonnisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY, 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että se ei ole esteenä sille, että arvonnisäveron peruste verovelvollisen yrityksensä liikeomaisuuteen kokonaan lukeman kiinteistön osan ottamisesta yksityiseen käyttöön vahvistetaan kiinteistön hankinta- tai rakennuskulujen osaksi, joka määritetään mainitun direktiivin 20 artiklan mukaisen arvonnisäveroa koskevan vähennysten oikaisukauden keston mukaan.**

**Maan, jolle kiinteistö on rakennettu, hankintakulut on sisällytettävä tähän veron perusteeseen, kun tästä hankinnasta on kannettu tätä veroa ja kun verovelvollinen on saanut vähentää sen.**

Allekirjoitukset

\* Oikeudenkäyntikieli: saksa.