

|

61995J0346

Domstolens Dom (Femte Afdeling) af 12. februar 1998. - Elisabeth Blasi mod Finanzamt München I. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Finanzgericht München - Tyskland. - Sjette momsdirektiv - Fritagelse - Udlejning af fast ejendom - Undtagelse af udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver. - Sag C-346/95.

Samling af Afgørelser 1998 side I-00481

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem - fritagelser foreskrevet i sjette direktiv - fritagelse for udlejning af fast ejendom - fritagelse med hensyn til udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver - rækkevidde - national lovgivning, der med henblik paa sondringen mellem udlejning inden for hotelsektoren og udlejning af beboelsesrum anvender kriteriet udlejningens varighed - lovlig

[Raadets direktiv 77/388, art. 7 og art. 13, punkt B, litra b)]

Sammendrag

Artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal fortolkes saaledes, at udlejning af kort varighed til personer, der ikke er nærtstående, er afgiftspligtig som udlejning inden for sektorer med opgaver svarende til opgaverne i hotelsektoren.

Artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1, er herved ikke til hinder for, at der opkræves afgift af kontrakter indgaaet for et tidsrum paa under seks maaneder, hvor dette tidsrum anses for at vaere udtryk for parternes hensigt. Det tilkommer imidlertid den nationale ret at vurdere, om der ikke i den verserende sag foreligger elementer (saasom automatisk viderefoerelse af lejekontrakten), der godtgoer, at den i lejekontrakten angivne varighed ikke afspejler parternes egentlige hensigt, i hvilket tilfaelde der skal tages hensyn til den faktiske samlede varighed af udlejningen frem for varigheden i henhold til lejekontrakten.

Den omstaendighed, at medlemsstaterne, der herved raader over et skoen, sonder mellem udlejning inden for hotelsektoren og udlejning af beboelsesrum paa grundlag af udlejningens varighed, udgoer en passende sontring, for saa vidt som hoteludlejningsvirksomhed netop adskiller sig fra udlejning af beboelsesrum i kraft af bl.a. opholdets varighed, og anvendelsen til dette formaal af kriteriet om korttidsudlejning, defineret ved en kortere varighed end seks maaneder, fremstaar herved som et fornuftigt middel til sikring af, at transaktioner udfoert af afgiftspligtige personer, der udoever virksomhed svarende til den vaesentlige funktion ved hotelvirksomhed, nemlig ydelse af midlertidigt logi paa kommerciel basis, paalaegges afgift.

Parter

I sag C-346/95,

angaaende en anmodning, som Finanzgericht Muenchen (Tyskland) i medfoer af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for naevnte ret verserende sag,

Elisabeth Blasi

mod

Finanzamt Muenchen I,

">at opnaa en praejudiciel afgoerelse vedroerende fortolkningen af artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN

(Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C. Gulmann, og dommerne M. Wathelet (refererende dommer), J.C. Moitinho de Almeida, D.A.O. Edward og J.-P. Puissochet,

generaladvokat: F.G. Jacobs

justitssekretaer: ekspeditionssekretaer D. Louterman-Hubeau,

efter at der er indgivet skriftlige indlaeg af:

- den tyske regering ved afdelingschef Ernst Roeder og ekspeditionssekretaer Bernd Kloke, begge Forbundsoekonomiministeriet, som befuldmaegtigede,

- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent Juergen Grunwald, som befuldmaegtiget,

paa grundlag af retsmoderapporten,

efter at der i retsmodet den 5. juni 1997 er afgivet mundtlige indlæg af Elisabeth Blasi ved advokat Hans-W. Weindl, Muenchen, af den tyske regering ved Ernst Roeder og kontorchef Claus-Dieter Quassowski, Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmaegtiget, og af Kommissionen ved Juergen Grunwald,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 25. september 1997,

afsagt følgende

Dom

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 20. september 1995, indgaaet til Domstolen den 9. november 1995, har Finanzgericht Muenchen i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Disse spørgsmål er blevet rejst under en sag mellem Elisabeth Blasi og Finanzamt Muenchen I (herefter »Finanzamt«) vedrørende Elisabeth Blasi's pligt til at svare merværdiafgift (herefter »moms«) af udlejning, der efter tysk ret anses for at være af kort varighed, fordi udlejningen finder sted paa grundlag af lejekontrakter af en kortere varighed end seks maaneder.

3 Det fremgaar af forelæggelseskendelsen, at de bestemmelser i den tyske lovgivning, som finder anvendelse paa de faktiske omstændigheder i hovedsagen, og som svarer til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1, er indeholdt i 1980-affattelsen af Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«).

4 UStG's § 4, nr. 12, første punktum, litra a), og andet punktum, er affattet saaledes:

»Af de i § 1, stk. 1, nr. 1-3, omhandlede transaktioner er følgende afgiftsfritaget:

...

12.

a) udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, af adkomster, for hvilke de civilretlige regler om fast ejendom gælder, og af statslige højhedsrettigheder, der vedrører benyttelsen af grund og jord

b) ...

c) ...

Der gælder ikke afgiftsfritagelse for udlejning af bolig- og soverum, der stilles til rådighed for udlejning af kort varighed til personer, der ikke er nærtstående, venner eller forældre [fremmede] ...«

5 Elisabeth Blasi udlejede et antal ejendomme i Muenchen og indlogerede fra 1984 tilflytterfamilier fra lande i Central- og Østeuropa, der blev anvist hende af den kommunale socialforvaltning.

6 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at de bygninger, der anvendtes til indlogeringen, var sædvanlige beboelsesejendomme med flere lejligheder i hver. Familierne fik stillet fuldt møblerede værelser med køkkeninstallationer til rådighed. Beboerne forestod selv rengøring af værelserne. Elisabeth Blasi leverede sengetøj og soergede for vask af dette samt rengøring af gulve, trappeopgange, badeværelser og toiletter. Beboerne fik ikke serveret mad. Ejendommene indeholdt hverken reception eller andre fælles- eller opholdsrum til fælles brug.

7 Byen Muenchen havde ingen anvisningsret, men optraadte som formidler og henviste personer til Elisabeth Blasi, naar man erfarede, at hun havde ledige lejligheder.

8 Socialforvaltningen afgav over for Elisabeth Blasi en indestaaelseserklæring for indlogeringsudgifterne, sædvanligvis for en måned ad gangen, som forlængedes efter behov. Afregningen skete med et vist beløb pr. dag, der var fastsat efter aftale mellem Elisabeth Blasi og byen Muenchen. I det omhandlede år, nemlig 1984, udgjorde dette beløb 25 DEM pr. person pr. dag.

9 Lejekontrakterne blev indgaaet individuelt mellem Elisabeth Blasi og de lejere, der blev anvist af byen Muenchen's socialforvaltning. Den faktiske varighed af tilflytternes ophold var i de fleste tilfælde længere end seks måneder. Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at Elisabeth Blasi i forskellige skrivelser til byen Muenchen havde afvist tilflyttere, der udelukkende ville bo hos hende for kortere tid, og at hun havde tilkendegivet ønske om kun at ville foretage udlejning til personer, der ønskede at forblive hos hende i mindst seks måneder. Lejekontrakterne mellem Elisabeth Blasi og lejerne blev imidlertid altid indgaaet for et tidsrum af mindre end seks måneder.

10 Ved afgiftsansættelse af 7. april 1987 accepteredes sagsoegerens afgiftsangivelse, og momsen fastsattes til 82 043 DEM. Paa grundlag af de i en revisionsrapport af 28. december 1990 indeholdte oplysninger fastsatte Finanzamt ved afgørelse af 13. juli 1993 momsbeløbet til 151 278 DEM med den begrundelse, at Elisabeth Blasi ikke havde angivet alle de afgiftspligtige transaktioner, hun havde gennemført i tidsrummet mellem den 1. januar og den 30. juni 1984.

11 Efter forgæves klage over denne afgørelse anlagde Elisabeth Blasi sag ved Finanzgericht Muenchen.

12 Elisabeth Blasi har nedlagt paastand om, at momsen for 1984 ophæves efter ændring af afgiftsansættelsen, ændringsafgørelsen og klageafgørelsen. Finanzamt har derimod nedlagt paastand om frifindelse.

13 Finanzgericht Muenchen har indledningsvis bemærket, at ifølge Bundesfinanzhof's praksis vedrørende UStG's § 4, nr. 12, anses udlejning inden for hotelsektoren for afgiftspligtig, hvis udlejerens hensigt er kun at stille lokalerne til rådighed for midlertidig indlogering. Den faktiske varighed af udlejningen er ikke afgørende, thi i henhold til fast retspraksis tages der i tilfælde af indlogering af tilflyttere eller asylansøgere, der forestaas af offentlige myndigheder, udgangspunkt i den i lejekontrakten fastsatte varighed. Udlejningen anses for at være af kort varighed, naar den i lejekontrakten fastsatte varighed er under seks måneder.

14 Finanzgericht Muenchen har fremhaevet, at hvis disse kriterier laegges til grund for den foreliggende sag, fremgaar det, at de af Elisabeth Blasi gennemfoerte transaktioner ikke kunne momsfrtages, for selv om hun anvendte de boliger, hun udlejede, til langtidslejemaal, blev der aldrig indgaaet nogen kontrakt om langtidsleje. Det har kun efterfoelgende vaeret muligt at fastslaa, at udlejningen af lejligheder gennem byen Muenchen forloeb over flere aar, og den gennemsnitlige varighed af udlejningen udgjorde ifoelge Elisabeth Blasi's beregninger 14,4 maaneder.

15 Finanzgericht Muenchen har ligeledes anfoert, at undtagelsen fra den fritagelse, der blev indfoert ved UStG's § 4, nr. 12, andet punktum, er baseret paa sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1, der lyder:

»Med forbehold af andre faelleskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne paa betingelser, som de fastsaetter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennaevnte fritagelser, og med henblik paa at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

a) ...

b) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, med undtagelse af:

1. udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver, saaledes som dette begreb er fastlagt i medlemsstaternes lovgivning, herunder udlejning i ferielejre eller i omraader, der er indrettet som campingpladser

...«.

16 Eftersom sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1, blot foreskriver, at udlejning, der finder sted inden for sektorer med opgaver svarende til opgaverne i hotelsektoren, ikke er omfattet af den fritagelse, der gaelder for bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, uden specifikt at naevne korttidsudlejning, er Finanzgericht Muenchen i tvivl om, hvorvidt UStG's § 4, nr. 12, andet punktum, er forenelig med denne bestemmelse. Den har derfor forelagt Domstolen foelgende praejudicielle spoergsmaal:

»1) Skal artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1, i Raadets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter (sjette momsdirektiv) fortolkes saaledes, at 'udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver' kun omfatter indlogering af kort varighed af personer, der ikke er naerstaaende, venner eller foraeldre?

2) Saafremt spoergsmaal 1 besvares bekræftende:

a) Hvad forstaas saedvanligvis ved indlogering af kort varighed?

Foreligger der ikke 'udlejning inden for hotelsektoren', saafremt udlejeren tilbyder vaerelser til indlogering af laengere varighed, hvilket giver sig udtryk i, at der indgaas en langfristet lejekontrakt (over seks maaneder)?

b) Giver artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1, mulighed for en afgiftsfritagelse under hensyn til varigheden af lejeforholdet, saafremt det viser sig, at samtlige vaerelser kunne udlejes for endnu kortere eller laengere tid?

3) Saafremt spoergsmaal 1 besvares benægtende:

Hvilke tidsmaessige, bygningsmaessige og konceptionelle kriterier er afgoerende for, om der foreligger 'udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver', og hvilke af

disse kriterier skal nødvendigvis vaere opfyldt?»

17 Med sine praejudicielle spoergsmaal, der vil behandlet under et, oensker den forelaeggende ret naermere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1, kan fortolkes saaledes, at transaktioner, der efter tysk ret falder ind under begrebet udlejning af kort varighed til personer, der ikke er naerstaaende, i faellesskabsretlig forstand udgoer udlejning inden for sektorer med opgaver svarende til opgaverne i hotelsektoren, saaledes at de er momspligtige. Retten er ligeledes i tvivl om, hvorvidt det er foreneligt med sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1, at sondre mellem afgiftspligtige og afgiftsfritagne transaktioner alt efter udlejningens varighed, eftersom fritagelsen - uanset den faktiske samlede varighed af udlejningen - er forbeholdt udlejningstransaktioner, der kommer til udtryk i indgaaelsen af en lejekontrakt for mere end seks maaneder.

18 Det bemaerkes indledningsvis, at i henhold til fast retspraksis skal de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, fortolkes indskraenkende, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter omsaetningsafgift opkraeves af enhver tjenesteydelse, der udfoeres mod vederlag af en afgiftspligtig person (dom af 15.6.1989, sag 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Sml. s. 1737, praemis 13, og af 11.8.1995, sag C-453/93, Bulthuis-Griffioen, Sml. I, s. 2341, praemis 19).

19 Saetningselementet »med undtagelse af ... udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver, saaledes som dette begreb er fastlagt i medlemsstaternes lovgivning ...«, som er indeholdt i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1, indfoerer en undtagelse til den i den naevnte bestemmelse fastsatte fritagelse for bortforpagtning og udlejning af fast ejendom. Saetningselementet placerer saaledes de omhandlede transaktioner under direktivets generelle ordning, der indebaerer, at alle afgiftspligtige transaktioner, bortset fra de udtrykkelige undtagelser, paalaegges afgift. Denne bestemmelse skal derfor ikke fortolkes strengt.

20 Det bemaerkes, saaledes som generaladvokaten har anfoert i punkt 18 i forslaget til afgoerelse, at udtrykket »sektorer med tilsvarende opgaver« skal fortolkes bredt, da det har til formaal at sikre, at midlertidig udlejning svarende til udlejning inden for hotelsektoren, som potentielt konkurrerer med hoteludlejningsvirksomhed, paalaegges afgift.

21 Medlemsstaterne raader over et skoen ved fastlaeggelsen af de udlejningstransaktioner, der skal paalaegges afgift som undtagelse fra fritagelsen af bortforpagtning og udlejning af fast ejendom i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1. Graensen for dette skoen udgoeres af formaalet med den paagaeldende bestemmelse, der for saa vidt angaar beboelsesrum, som stilles til raadighed, bestaar i, at der skal sondres mellem - afgiftspligtig - udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver og de afgiftsfritagne transaktioner udlejning og bortforpagtning af fast ejendom.

22 Det tilkommer foelgelig medlemsstaterne i forbindelse med gennemfoerelsen af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1, at indfoere saadanne kriterier, som de finder passende for fastlaeggelsen af denne sontring.

23 Det bemaerkes, at en sontring mellem udlejning inden for hotelsektoren (som er en afgiftspligtig transaktion) og udlejning af beboelsesrum (der er en afgiftsfritaget transaktion) paa grundlag af udlejningens varighed udgoer en passende sontring, for saa vidt som hoteludlejningsvirksomhed netop adskiller sig fra udlejning af beboelsesrum i kraft af bl.a. opholdets varighed. Almindeligvis er et ophold paa hotel kortvarigt, mens ophold i en lejet lejlighed er af laengere varighed.

24 Som generaladvokaten har anfoert i punkt 20 i forslaget til afgoerelse, fremstaar kriteriet om korttidsudlejning, defineret ved en kortere varighed end seks maaneder, som et fornuftigt middel til sikring af, at transaktioner udfoert af afgiftspligtige personer, der udoever virksomhed svarende til

den væsentlige funktion ved hotelvirksomhed, nemlig ydelse af midlertidigt logi på kommerciel basis, pålægges afgift.

25 Hvad dernæst angaar definitionen af begrebet »kort varighed« i tysk ret fremstaar kravet i henhold til Bundesfinanzhof's retspraksis - hvorefter man for at kunne opnå fritagelse skal kunne bevise sin hensigt, dokumenteret ved en lejekontrakt eller en anden aftale, om at leje et gode for et tidsrum af mindst seks måneder - som et letanvendeligt kriterium, som er egnet til at opfylde det formaal, der forfølges med sjette direktivs artikel 13, punkt B, nemlig at sikre en korrekt og enkel anvendelse af de i bestemmelsen omhandlede fritagelser.

26 Det maa imidlertid erkendes, at det i visse, sandsynligvis exceptionelle, situationer kan forholde sig saaledes, at visse bestemmelser i lejekontrakten, herunder om varigheden, ikke fuldt ud afspejler det egentlige kontraktforhold, idet den afgiftspligtige person f.eks. ikke frit kan aftale lejekontraktens varighed med sine lejere i tilfælde, hvor varigheden afhaenger af indestaaelseserklæringer fra offentlige myndigheder. Under saadanne omstaendigheder tilkommer det i sidste ende den nationale ret at vurdere, om det af disse grunde, der bl.a. kommer til udtryk i automatisk viderefoerelse af lejekontrakterne, ikke ville være passende at tage hensyn til den faktiske samlede varighed af udlejningen frem for varigheden i henhold til lejekontrakten.

27 Henset til de ovenstaaende bemærkninger boer den forelaeggende ret gives det svar, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1, skal fortolkes saaledes, at udlejning af kort varighed til personer, der ikke er naerstaaende, er afgiftspligtig som udlejning inden for sektorer med opgaver svarende til opgaverne i hotelsektoren. Artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1, er herved ikke til hinder for, at der opkræves afgift af kontrakter indgaaet for et tidsrum på under seks måneder, hvor dette tidsrum anses for at være udtryk for parternes hensigt. Det tilkommer imidlertid den nationale ret at vurdere, om der ikke i den verserende sag foreligger elementer (saasom automatisk viderefoerelse af lejekontrakten), der godtgoer, at den i lejekontrakten angivne varighed ikke afspejler parternes egentlige hensigt, i hvilket tilfælde der skal tages hensyn til den faktiske samlede varighed af udlejningen fremfor varigheden i henhold til lejekontrakten.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

28 De udgifter, der er afholdt af den tyske regering og af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

(Femte Afdeling)

vedroerende de spoergsmaal, der er forelagt af Finanzgericht Muenchen ved kendelse af 20. september 1995, for ret:

Artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles mervaerdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes saaledes, at udlejning af kort varighed til personer, der ikke er naerstaaende, er afgiftspligtig som udlejning inden for sektorer med opgaver svarende til opgaverne i hotelsektoren. Artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1, er herved ikke til hinder for, at der opkraeves afgift af kontrakter indgaaet for et tidsrum paa under seks maaneder, hvor dette tidsrum anses for at vaere udtryk for parternes hensigt. Det tilkommer imidlertid den nationale ret at vurdere, om der ikke i den verserende sag foreligger elementer (saasom automatisk videreføerelse af lejekontrakten), der godtgoer, at den i lejekontrakten angivne varighed ikke afspejler parternes egentlige hensigt, i hvilket tilfaelde der skal tages hensyn til den faktiske samlede varighed af udlejningen frem for varigheden i henhold til lejekontrakten.