

|

61995C0346

Conclusie van advocaat-generaal Jacobs van 25 september 1997. - Elisabeth Blasi tegen Finanzamt München I. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: Finanzgericht München - Duitsland. - Zesde BTW-richtlijn - Vrijstelling - Verhuur van onroerende goederen - Uitzondering voor accommodatie verstrekt in hotelbedrijf of in sectoren met soortgelijke functie. - Zaak C-346/95.

Jurisprudentie 1998 bladzijde I-00481

Conclusie van de advocaat generaal

1 In deze door het Finanzgericht München naar het Hof verwezen zaak, rijst de vraag, of artikel 13 B, sub b, van de Zesde BTW-richtlijn(1) (hierna: "richtlijn") een lidstaat toestaat BTW te heffen op het tijdelijk verstrekken van accommodatie aan asielzoekers en emigranten.

Relevante communautaire en nationale bepalingen

2 Voor zover van belang, bepaalt artikel 13 B van de richtlijn:

"Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

(...)

b) verpachting en verhuur van onroerende goederen, met uitzondering van:

1. het verstrekken van accommodatie, als omschreven in de wetgeving der lidstaten, in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie, met inbegrip van de verhuuraccommodatie in vakantiecampen of op kampeerterreinen;

(...)

De lidstaten kunnen nog andere handelingen van de toepassing van deze vrijstelling uitsluiten."

3 Uit het arrest Henriksen(2) blijkt, dat het de lidstaten weliswaar vrijstaat de draagwijdte van de in artikel 13 B, sub b, bedoelde vrijstelling door middel van andere uitzonderingen in te perken, doch dat zij geen belastingvrijstelling mogen invoeren voor handelingen die van de vrijstelling zijn uitgesloten. Hieruit volgt, dat de in artikel 13 B, sub b, punt 1, vermelde handelingen verplicht moeten worden belast.

4 De relevante bepalingen van de Duitse wettelijke regeling zijn te vinden in de versie van 1980 van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting; hierna: "UStG"). Volgens § 4, punt 12, eerste volzin, sub a, UStG, zoals uitgelegd door de Duitse rechterlijke instanties, is de verhuur van onroerend goed, individuele ruimtes zoals woon- en slaapruidtes daaronder begrepen, vrijgesteld van belasting. Krachtens § 4, punt 12, tweede volzin, UStG is de verhuur van woon- en slaapruidtes die ter beschikking worden gesteld voor het verstrekken van accommodatie van korte duur aan vreemden, evenwel niet vrijgesteld. De verwijzende rechter verklaart, dat het criterium "accommodatie van korte duur" volgens de rechtspraak van het Bundesfinanzhof niet verwijst naar de werkelijke verblijfsduur, maar naar het oogmerk van de ondernemer. Indien een ondernemer ruimtes verhuurt aan de overheid, die er derden in onderbrengt, is beslissend of de ondernemer de ruimtes voor langdurige verhuur bestemt en of hij dit oogmerk heeft verwezenlijkt door het sluiten van een langlopende overeenkomst met de overheid. Volgens de rechtspraak van het Bundesfinanzhof, de praktijk van de belastingdiensten en de rechtsleer, is er sprake van verhuur van korte duur indien de periode minder dan zes maanden bedraagt.

De feiten en de vragen van de nationale rechter

5 Sinds 1984 brengt Blasi in drie gebouwen te München emigranten ("Aussiedler") uit Oost-Europa onder. De kamers in de gebouwen zijn volledig gemeubileerd en uitgerust met kookgelegenheid en koelkast. De kamers worden schoongemaakt door de emigranten zelf, die in sommige gevallen op eigen kosten een telefoon laten installeren.

6 Om de veertien dagen zorgt Blasi voor schoon beddengoed en voor de schoonmaak van de vloeren, trappenhuisen, badkamers en toiletten. Er worden geen maaltijden of drank aan de bewoners verstrekt. De gebouwen beschikken niet over verblijfs- en gemeenschapsruimtes, noch over een receptie.

7 De emigranten worden met Blasi in contact gebracht door de stad München, die in de betrokken periode 25 DM per persoon per dag betaalde. Blijkbaar liet Blasi de stad München weten, dat zij niet geïnteresseerd was in het huisvesten van emigranten die slechts voor een korte periode wilden blijven, en bedroeg de duur van het verblijf volgens de berekeningen van Blasi gemiddeld 14,4 maanden. Er is evenwel geen contractuele bepaling die een minimumduur voor de verhuur vooropstelt.

8 Nadat zij een BTW-aanslagbiljet over de verhuur in 1984 had ontvangen, maakte Blasi de zaak aanhangig bij de verwijzende rechter, stellende dat zij geen BTW verschuldigd was. In zijn verwijzingsbeschikking vraagt de verwijzende rechter zich af, of § 4, punt 12, tweede volzin, UStG verenigbaar is met artikel 13 B, sub b, punt 1, van de richtlijn. Hij wijst erop, dat terwijl de richtlijn "het verstrekken van accommodatie (...) in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie" uitsluit van de vrijstelling voor verpachting en verhuur van onroerend goed, het UStG het enkel heeft over het verstrekken van accommodatie van korte duur. Derhalve legt hij het Hof de volgende prejudiciële vragen voor:

"1) Moet artikel 13 B, sub b, punt 1, van de richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (de Zesde BTW-richtlijn) aldus worden uitgelegd, dat 'het verstrekken van accommodatie in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie' enkel het verlenen van onderdak van korte duur aan vreemden omvat?

2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord:

a) Wanneer kan het verschaffen van onderdak in beginsel als van korte duur worden beschouwd?

Is er van \$het verstrekken van accommodatie in het hotelbedrijf' geen sprake meer, indien de ondernemer de ruimtes beschikbaar houdt voor onderdak van lange duur en dit door het sluiten van een langlopende huurovereenkomst (langer dan zes maanden) tot uitdrukking komt?

b) Is een vrijstelling op grond van de duur volgens artikel 13 B, sub b, punt 1, mogelijk, indien blijkt dat alle ruimtes naar keuze voor korte of lange duur werden verhuurd?

3) Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord:

Aan de hand van welke criteria van temporele, ruimtelijke en conceptuele aard dient het begrip \$verstrekken van accommodatie in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie' te worden afgebakend en aan welke van deze criteria dient dwingend te zijn voldaan?"

Beoordeling

9 De vragen van de verwijzende rechter, die tezamen moeten worden onderzocht, gaan ervan uit, dat indien artikel 13 B, sub b, punt 1, niet van toepassing is op de diensten van Blasi, de richtlijn geen grondslag biedt om ze te belasten. Meer in het bijzonder zou de Duitse bepaling niet kunnen worden gebaseerd op artikel 13 B, sub b, laatste volzin, volgens welke de lidstaten "nog andere handelingen van de toepassing van deze vrijstelling kunnen uitsluiten". Deze redenering is gebaseerd op de verklaring van het Hof in het arrest Henriksen(3), dat de laatste volzin van artikel 13 B, sub b, de lidstaten enkel toestaat nog andere uitzonderingen op de vrijstelling in te voeren, en niet de uitzonderingen te beperken. De verwijzende rechter concludeert, dat Duitsland geen beroep kan doen op die bepaling om de uitzondering op de vrijstelling van artikel 13 B, sub b, punt 1, te beperken tot verblijven van korte duur.

10 Deze redenering is echter duidelijk onjuist. De Duitse bepaling zou een meer beperkte draagwijdte kunnen hebben dan artikel 13 B, sub b, punt 1, waar zij langdurige verblijven in het hotelbedrijf of in soortgelijke sectoren niet belast. Ware dit zo, dan zou de Duitse bepaling handelingen van belasting vrijstellen die volgens de richtlijn verplicht moeten worden belast, hetgeen indruist tegen 's Hof's arrest Henriksen.

11 Dit is in casu evenwel irrelevant. De vraag is hier niet, of Duitsland de diensten van Blasi mag vrijstellen, maar of het die mag belasten. Voor zover haar diensten volgens artikel 13 B, sub b, punt 1, niet verplicht moesten worden belast, zou de Duitse bepaling, door de diensten te belasten, de uitzonderingen op de vrijstelling uitbreiden en niet beperken.

12 De laatste volzin van artikel 13 B, sub b, is ruim geformuleerd teneinde de lidstaten een grote discretionaire bevoegdheid te laten om de draagwijdte van de vrijstelling van artikel 13 B, sub b, te begrenzen. Het Hof verklaarde in het arrest Henriksen, dat "het de lidstaten (...) vrijstaat de draagwijdte van de betrokken vrijstelling in te perken door in andere uitzonderingen te voorzien".(4) Anders dan vrijstellingen, die over het algemeen strikt moeten worden uitgelegd omdat zij afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat omzetbelasting wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht(5), is de uitsluiting van diensten van de vrijstelling in overeenstemming met dat algemene beginsel. Mijns inziens heeft de Gemeenschap geen belang bij een strikte uitlegging van de discretionaire bevoegdheid waarover de lidstaten op grond van die bepaling beschikken om meer handelingen aan de belasting te onderwerpen.

13 Duitsland had de bepaling derhalve op grond van de laatste volzin van artikel 13 B, sub b, kunnen rechtvaardigen. Het betoogt echter, dat de bepaling op artikel 13 B, sub b, punt 1, kan worden gebaseerd. Ik zal daarom nu de vragen van de verwijzende rechter bespreken, die op deze bepaling betrekking hebben.

14 Met zijn eerste twee vragen wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of het verstrekken van accommodatie van korte duur een voldoende criterium is voor de toepassing van artikel 13 B, sub b, punt 1, en zo ja, wanneer er sprake is van korte duur.

15 Volgens de richtlijn zijn verhuur en verpachting van onroerend goed in beginsel vrijgesteld van BTW.(6) In deze vrijstellingen komen de bijzondere moeilijkheden tot uiting die de heffing van BTW over onroerend goed meebrengt. Anders dan gewone voorwerpen is grond niet het resultaat van een productieproces; nadat een gebouw eenmaal is opgetrokken, kan het in de loop van zijn bestaan dikwijls van eigenaar veranderen, in vele gevallen zonder dat daar een verdere economische activiteit mee gepaard gaat.(7) Volgens de richtlijn wordt daarom in beginsel(8) slechts belasting geheven bij de levering van bouwgrond of van nieuwe gebouwen en de erbij behorende grond. De voorbereiding van een bouwperceel houdt een economische activiteit in die de waarde van het perceel vergroot, en de levering van een nieuw gebouw betekent het einde van een productieproces. Het herhaald heffen van belasting bij elke verkoop van een onroerend goed zou bijgevolg niet gerechtvaardigd zijn. Hetzelfde geldt voor de verhuur van een onroerend goed, hetgeen normalerwijze een tamelijk passieve activiteit is, die geen grote toegevoegde waarde oplevert. Daarom is de verhuur van een onroerend goed, hoewel het een economische activiteit is in de zin van artikel 4 van de richtlijn(9), in beginsel vrijgesteld van belasting.

16 Hoewel krachtens artikel 13 B de verpachting en verhuur van onroerend goed in beginsel vrijgesteld is, sluit deze bepaling ook enkele handelingen uit van de vrijstelling. Het gemeenschappelijk kenmerk van deze handelingen is, dat zij een meer actieve exploitatie van het onroerend goed inhouden, die een nieuwe belastingheffing rechtvaardigen naast de heffing bij de oorspronkelijke verkoop.

17 Inzonderheid onder verwijzing naar artikel 13 B, sub b, punt 1, moet in de eerste plaats worden opgemerkt, dat de bewoordingen ervan, meer bepaald de zinsneden "het verstrekken van accommodatie, als omschreven in de wetgeving der lidstaten" en "sectoren met een soortgelijke functie" nogal onnauwkeurig zijn. Ik denk, dat het de bedoeling was de lidstaten enige ruimte te laten bij het omschrijven van de precieze grenzen van de uitsluiting.

18 In de tweede plaats bevat artikel 13 B, sub b, punt 1, zoals ik reeds heb gezegd, een uitzondering op de vrijstelling, en moet het daarom niet strikt worden uitgelegd. Naar mijn mening moet de uitdrukking "sectoren met een soortgelijke functie" ruim worden uitgelegd, aangezien zij beoogt te verzekeren, dat het tijdelijk verstrekken van accommodatie op overeenkomstige wijze als in het hotelbedrijf, en dus potentieel in concurrentie daarmee, aan belasting wordt onderworpen.

19 Wat de Duitse bepalingen betreft, is het juist, dat bij de verhuur van woonruimte voor korte duur de andere goederen en diensten die normaal in hotels worden verstrekt, zoals maaltijden, drank, beddengoed en de schoonmaak van de kamers, niet noodzakelijkerwijze allemaal worden verstrekt. Vaststaat evenwel, dat een belastingplichtige die bijvoorbeeld voor korte duur woonruimte aan vakantiegangers verhuurt, in wezen dezelfde functie vervult als - en concurreert met - een belastingplichtige in de hotelsector. Het wezenlijke verschil tussen dergelijke verhuur en de vrijgestelde verhuur van woonruimte is het tijdelijk karakter van de accommodatie. Hoe dan ook zal er bij verhuur van korte duur eerder sprake zijn van bijkomende diensten zoals het verstrekken van beddengoed en de schoonmaak van de gemeenschappelijke ruimtes van gebouwen of van de accommodatie zelf (Blasi verstrekt enkele van deze diensten). Verhuur van korte duur vergt een meer actieve exploitatie van het goed dan verhuur van lange duur, aangezien meer toezicht en

beheer vereist is.

20 Gelet op een en ander ben ik van mening, dat het in de Duitse bepaling neergelegde criterium verstrekking van accommodatie van korte duur aan vreemden een redelijk middel lijkt om te verzekeren dat het onderliggende doel van deze bepaling wordt bereikt, hoewel de bepaling - anders dan artikel 13 B, sub b, punt 1 - niet uitdrukkelijk verwijst naar de aard van de verstrekker van de accommodatie, of de sector waarin dit gebeurt. Het criterium verzekert, dat belasting wordt geheven over de handelingen van belastingplichtigen die een activiteit uitoefenen welke overeenkomt met de essentiële functie van een hotel, te weten het tijdelijk verstrekken van accommodatie in het kader van een commerciële relatie. Het komt weliswaar voor, dat personen gedurende lange tijd in een hotel verblijven, maar dergelijke onvolmaaktheden van de Duitse bepaling zijn irrelevant voor deze zaak en hebben hoe dan ook weinig praktisch belang.

21 Bovendien is het uit de rechtspraak van het Bundesfinanzhof voortvloeiende vereiste dat, om voor de verhuur van een onroerend goed vrijstelling te krijgen, door overlegging van een huur- of andere overeenkomst moet worden aangetoond dat de bedoeling bestaat het goed voor minstens zes maanden te verhuren, mijns inziens niet onredelijk. Het vormt een praktisch en wettelijk zeker middel om onderscheid te maken tussen het verstrekken van accommodatie van korte duur op soortgelijke wijze als in de hotelsector, en de verhuur van woonruimte voor lange duur, waarvoor de richtlijn vrijstelling verleent. Een hotel of een pension zal bereid zijn gasten voor mogelijk kort verblijf te ontvangen, terwijl een eigenaar die geïnteresseerd is in meer passieve verhuur van lange duur, een overeenkomst zal eisen waarin de bedoeling van de huurder om voor een langere periode te blijven, wordt bevestigd. Ik zie geen enkele reden om de richtlijn overeenkomstig het voorstel van de Commissie aldus uit te leggen, dat zij een maximum van drie maanden oplegt.

22 Opgemerkt zij, dat de aanhef van artikel 13 B de lidstaten verplicht voorwaarden vast te stellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen. Duitsland meent mijns inziens terecht, dat de andere door Blasi voorgestelde criteria, zoals de verstrekking van bijkomende diensten of de vraag of de accommodatie het centrum van de belangen van de betrokken personen is, te onzeker en moeilijk toepasbaar zijn. Een wooncaravan op een camping in Spanje kan worden beschouwd als het centrum van de belangen van een gepensioneerde die zijn huis verkoopt en daar het hele jaar door gaat wonen; voor de campinghouder zou het evenwel moeilijk zijn een dergelijk criterium toe te passen. Bovendien bestaan er grote verschillen in het niveau van de door hotels, pensions en campings aangeboden diensten en faciliteiten. Er zijn hotels die niet meer dan een kamer, en campings die weinig meer dan een kampeerplaats aanbieden. Voorts kan de Duitse regering redelijkerwijze menen, dat dergelijke criteria minder gemakkelijk het doel van neutraliteit op het vlak van de concurrentie zullen verwezenlijken dan een criterium op basis van de verblijfsduur.

23 Indien Blasi aan de ene kant werkelijk de bedoeling heeft voor langere tijd woonruimte te verhuren, staat het haar vrij een overeenkomst met dat doel te sluiten. Indien aan de andere kant de intrinsiek tijdelijke aard van het verblijf haar belet dit te doen, dan is de belastingdienst niet onredelijk wanneer hij meent, dat er sprake is van commerciële exploitatie van korte duur van onroerend goed, en de accommodatie die Blasi verstrekt, gelijkstelt met de aan belasting onderworpen accommodatie die door een pension of een goedkoop hotel wordt verstrekt. Het is immers denkbaar, dat de stad München ook dergelijke accommodaties gebruikt voor het tijdelijk onderbrengen van asielzoekers en emigranten.

24 Wat de tweede vraag, sub b, van de nationale rechter betreft, zijn de Duitse autoriteiten mijns inziens niet verplicht vrijstelling te verlenen voor een deel van de verhuurperiode indien de verhuur toevallig meer dan zes maanden duurt. De Duitse autoriteiten oordelen terecht, dat een verhuur enkel van lange duur is en voor vrijstelling in aanmerking komt indien het bewijs wordt geleverd van de oorspronkelijke bedoeling de accommodatie voor een periode van minstens zes maanden te verstrekken.

25 Ten slotte, zoals ik reeds heb uitgelegd, in zoverre als het Hof zou oordelen, dat de Duitse regel verder gaat dan artikel 13 B, sub b, punt 1, door belasting te heffen over accommodatie zoals de door Blasi verstrekte, kan deze regel hoe dan ook worden gebaseerd op de laatste volzin van artikel 13 B, sub b.

Conclusie

26 Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging, de vragen van het Finanzgericht München te beantwoorden als volgt:

"Een nationale regel die het verstrekken van accommodatie van korte duur aan vreemden, dat wil zeggen het verstrekken van accommodatie anders dan krachtens een overeenkomst die voorziet in een verblijf van minimum zes maanden, aan BTW onderwerpt, is verenigbaar met artikel 13 B, sub b, punt 1, van de Zesde BTW-richtlijn."

(1) - Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1).

(2) - Arrest van 13 juli 1989 (173/88, Jurispr. blz. 2763, punt 21).

(3) - Aangehaald in voetnoot 2.

(4) - Punt 21 van het arrest.

(5) - Zie, bijvoorbeeld, arrest van 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Jurispr. blz. 1737, punt 13).

(6) - Artikel 13 B, sub b, g en h.

(7) - Handelingen die bestaan in het wijzigen of het herstellen van gebouwen zijn in ieder geval afzonderlijk belastbaar als dienstverrichting.

(8) - Krachtens artikel 13 C van de richtlijn kunnen de lidstaten aan de belastingplichtigen het recht verlenen om voor belastingheffing te kiezen in geval van levering of verhuur van onroerend goed. Deze keuze wordt voorgesteld met het oog op commerciële eigendom. Een verkoper of verhuurder kan verkiezen dat belasting wordt geheven over de levering of verhuur van commerciële eigendom aan een belastingplichtige die de eigendom gebruikt voor zijn economische activiteiten, en daarom het recht heeft de geheven belasting af te trekken. De verkoper of verhuurder heeft dan zelf het recht om alle BTW af te trekken die is betaald voor het kopen, het pachten, het wijzigen of het opknappen van de eigendom. Daarmee wordt vermeden, dat belastingplichtigen in verband met grondbezit BTW betalen die zij niet in aftrek kunnen brengen.

(9) - Opgemerkt moet evenwel worden, dat de gemeenschapswetgever het nodig achtte in artikel 4, lid 2, van de richtlijn uitdrukkelijk te vermelden dat "als economische activiteit (in de zin van de richtlijn) onder andere wordt beschouwd de exploitatie van een lichamelijke (...) zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen".