

|

61995C0346

Förslag till avgörande av generaladvokat Jacobs föredraget den 25 september 1997. - Elisabeth Blasi mot Finanzamt München I. - Begäran om förhandsavgörande: Finanzgericht München - Tyskland. - Sjätte mervärdeskattedirektivet - Undantag från skatteplikt - Uthyrning av fast egendom - Undantag för tillhandahållande av logi inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion. - Mål C-346/95.

Rättsfallssamling 1998 s. I-00481

Generaladvokatens förslag till avgörande

1 I detta mål, som har hänskjutits till domstolen av Finanzgericht (skattedomstol) München, frågas huruvida artikel 13 B b i sjätte mervärdeskattedirektivet (nedan kallat direktivet)(1) tillåter en medlemsstat att införa mervärdeskatt på tillhandahållande av tillfälligt logi för asylsökande och emigranter.

Tillämpliga bestämmelser i gemenskapsrätten och i nationell rätt

2 Såvitt är relevant för detta mål föreskrivs följande i artikel 13 B i direktivet:

"Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

b) Utarrendering och uthyrning av fast egendom dock icke för

1. tillhandahållande av logi, såsom detta definieras i medlemsstaternas lagstiftning, inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, däribland tillhandahållande av logi i semesterbyar eller på område som iordningställts för användning som camping-platser,

...

Medlemsstaterna kan besluta om ytterligare begränsningar av detta undantag."

3 Av domen i målet Henriksen(2) framgår klart att även om en medlemsstat kan inskränka räckvidden av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 B b genom att tillämpa ytterligare begränsningar, kan den inte underlåta att beskatta de transaktioner som utesluts från undantaget. De transaktioner som omnämns i artikel 13 B b 1 är således obligatoriskt skattepliktiga.

4 Relevanta bestämmelser i tysk lagstiftning återfinns i Umsatzsteuergesetz 1980 (lag om omsättningsskatt, nedan kallad UStG). Enligt 4 § 12 punkten första stycket a i UStG, såsom tolkad av tyska domstolar, skall uthyrning av fast egendom, inklusive enskilda delar av sådan egendom, till exempel vardagsrum och sovrum, inte beskattas. Enligt 4 § 12 punkten andra stycket i UStG är dock uthyrning av bostadsrum och sovrum som en uthyrare tillhandahåller för logi under kort tid åt främmande personer skattepliktig. Den nationella domstolen har förklarat att kriteriet korttidslogi, enligt rättspraxis från Bundesfinanzhof (förbundsskattedomstol), inte hänför sig till vistelsens faktiska längd utan till uthyrarens avsikt. Om en uthyrare hyr ut rum till en offentlig myndighet som använder dem för att erbjuda logi åt tredje man, är det avgörande huruvida uthyrarens avsikt är att rummen skall hyras ut för lång tid och om han också har genomfört denna avsikt genom att ingå en överenskommelse med myndigheten om uthyrning under lång tid. Enligt Bundesfinanzhofs rättspraxis, skattemyndigheternas praxis och juridisk doktrin är en uthyrning att betrakta som uthyrning under kort tid om den avser en period som understiger sex månader.

Bakgrund och den nationella domstolens frågor

5 Elisabeth Blasi har sedan år 1984 tillhandahållit familjer som har emigrerat från östeuropeiska stater logi i tre byggnader i München. Hyresrummen i byggnaderna är fullt möblerade och utrustade med kokmöjligheter och kylskåp. De städas av emigranterna själva, som i några fall har installerat telefoner på egen bekostnad.

6 Var fjortonde dag tillhandahåller Elisabeth Blasi rena sängkläder och städar golv, trappor, badrum och toaletter. Varken måltider eller drycker serveras emigranterna. Det finns inga uppehållsrum eller gemensamhetsutrymmen i någon av byggnaderna och inte heller någon reception.

7 Emigranterna hänvisas till Elisabeth Blasi av staden München, som vid den aktuella tidpunkten betalade henne 25 DM per gäst och dag. Det förefaller som om Elisabeth Blasi informerade staden München om att hon inte var intresserad av att ta emot emigranter som endast har för avsikt att stanna korta perioder. Den genomsnittliga vistelsetiden uppgår, enligt Elisabeth Blasis beräkningar, till 14,4 månader. Det finns emellertid inte någon kontraktsbestämmelse som föreskriver att uthyrningen skall vara en viss kortaste tid.

8 Efter att ha erhållit taxeringsbeslut beträffande mervärdesskatt för uthyrning under år 1984 väckte Elisabeth Blasi talan vid den hänskjutande domstolen och gjorde gällande att hon inte var skattskyldig för mervärdesskatt. I beslutet om hänskjutande ifrågasätter den nationella domstolen om 4 § 12 punkten andra stycket i UStG är förenlig med artikel 13 B b 1 i direktivet. Den har konstaterat att det i UStG enbart hänvisas till tillhandahållande av logi under kort tid, medan direktivet från undantaget från skatteplikt för utarrendering eller uthyrning av fast egendom utesluter "tillhandahållande av logi [...] inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion". Därför har den hänskjutande domstolen ställt följande frågor till domstolen:

"1. Skall artikel 13 B b 1 i rådets direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter (sjätte direktivet) tolkas så, att 'tillhandahållande av logi [...] inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion' endast omfattar förhållandet att logi tillhandahålls främmande personer under kort tid?

2. Om fråga 1 besvaras jakande:

a) Vilken tidsrymd är normalt att betrakta som kort?

Är det inte längre fråga om 'tillhandahållande av logi [...] inom hotellbranschen' då näringsidkaren upplåter rummen för lång tid genom att sluta ett hyresavtal för lång tid (längre än sex månader)?

b) Är ett i förhållande till tidsperioden proportionellt undantag från skatteplikt enligt artikel 13 B b 1 möjligt, om det visar sig att samtliga utrymmen hyrs ut för kort eller lång tid efter gästens val?

3. Om fråga 1 besvaras nekande:

Enligt vilka kriterier av tidsmässigt, rumsligt och konceptuellt slag skall begreppet 'tillhandahållande av logi [...] inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion' bestämmas och vilka av dessa är obligatoriska?"

Bedömning

9 Den nationella domstolens frågor, som skall behandlas tillsammans, grundas på antagandet att det saknas stöd i direktivet för att beskatta Elisabeth Blasis tjänster om artikel 13 B b 1 inte är tillämplig på dessa. Den tyska bestämmelsen kan, enligt den nationella domstolen, i synnerhet inte grundas på den sista meningen i artikel 13 B b, i vilken det föreskrivs att medlemsstaterna kan "besluta om ytterligare begränsningar av detta undantag". Denna slutsats baseras på domstolens uttalande i domen i målet Henriksen(3), med innebörden att den sista meningen i artikel 13 B b endast ger medlemsstaterna tillåtelse att utesluta ytterligare verksamheter från undantaget från skatteplikt och inte att begränsa ett sådant uteslutande. Den nationella domstolen har dragit slutsatsen att Tyskland inte kan åberopa denna bestämmelse för att begränsa räckvidden av artikel 13 B b 1 genom att från undantaget endast utesluta vistelser under kort tid.

10 Denna argumentation är emellertid klart felaktig. Genom att underlåta att beskatta längre vistelser inom hotellbranschen eller liknande branscher, kan det vara på det sättet att den tyska bestämmelsen är snävare än artikel 13 B b 1. Om detta vore fallet skulle denna bestämmelse undanta sådana transaktioner från beskattning som enligt direktivet är obligatoriskt skattepliktiga, tvärtom vad domstolen beslutade i domen i målet Henriksen.

11 Detta saknar emellertid relevans i detta mål. Frågan här är inte huruvida Tyskland kan undanta Elisabeth Blasis tjänster från beskattning utan huruvida de kan beskattas eller ej. I den mån de tjänster hon har utfört inte var obligatoriskt skattepliktiga enligt artikel 13 B b 1, skulle den tyska bestämmelsen - genom att tjänsterna beskattas - ytterligare begränsa undantaget från skatteplikt snarare än tvärtom.

12 Den sista meningen i artikel 13 B b är brett formulerad för att ge medlemsstaterna ett stort utrymme för skönsmässig bedömning när det gäller att begränsa tillämpningsområdet för undantaget i artikel 13 B b. Som domstolen slog fast i domen i målet Henriksen är "medlemsstaterna fria att begränsa tillämpningsområdet för undantaget genom att föreskriva ytterligare begränsningar".(4) Till skillnad från undantag från skatteplikt, vilka normalt skall tolkas restriktivt eftersom de utgör avvikelser från den allmänna principen att omsättningsskatt skall tas ut på alla tjänster som tillhandahålls av en skattskyldig person mot vederlag,(5) är det förenligt med denna allmänna princip att utesluta transaktioner från undantaget. Jag kan inte se att det ligger i gemenskapens intresse att tolka den möjlighet till fritt skön som medlemsstaterna ges genom den bestämmelsen för att kunna beskatta flera transaktioner restriktivt.

13 Det hade därför varit möjligt för Tyskland att rättfärdiga bestämmelsen med stöd av den sista meningen i artikel 13 B b. Tyskland har emellertid gjort gällande att bestämmelsen kan grundas på artikel 13 B b 1. Jag skall därför återvända till den nationella domstolens frågor, som avser denna

bestämmelse.

14 Genom den första och den andra frågan önskar den nationella domstolen i själva verket få klarhet i huruvida tillhandahållande av logi under kort tid är ett tillräckligt kriterium för att kunna tillämpa artikel 13 B b 1 och, i så fall, vilken tidsrymd som normalt är att betrakta som kort.

15 Enligt direktivet undantas tillhandahållande och uthyrning av fast egendom i princip från mervärdesbeskattning.(6) Dessa undantag återspeglar de särskilda problem som är förknippade med uttag av mervärdesskatt för sådan egendom. Till skillnad från vanliga varor är marken inte ett resultat av en tillverkningsprocess. Byggnader kan dessutom, när de väl är uppförda, byta ägare flera gånger under loppet av sin existens, ofta utan att vara föremål för vidare ekonomisk verksamhet.(7) Enligt direktivet är därför mervärdesbeskattningen i princip(8) begränsad till tillhandahållandet av mark för byggnation eller av nya byggnader och den mark på vilken de är uppförda. Beredning av mark för exploatering för med sig ekonomisk aktivitet som ökar värdet av marken, och tillhandahållandet av en ny byggnad utgör slutpunkten i en tillverkningsprocess. Därefter upprepad beskattning av fast egendom varje gång den försäljs skulle inte vara berättigad. Detsamma gäller uthyrning av sådan egendom, vilket normalt är en tämligen passiv verksamhet som inte medför något väsentligt mervärde. Även om uthyrning av fast egendom är en ekonomisk aktivitet i den mening som avses i artikel 4 i direktivet(9), är sådan uthyrning i princip undantagen från beskattning.

16 Medan utarrendering eller uthyrning av fast egendom allmänt undantas från beskattning föreskrivs emellertid i artikel 13 B b att vissa transaktioner utesluts från detta undantag. Den gemensamma nämnaren för dessa transaktioner är att de medför mera aktivt utnyttjande av den fasta egendomen, vilket motiverar ytterligare beskattning utöver den skatt som togs ut vid den ursprungliga försäljningen.

17 Vad närmare beträffar artikel 13 B b 1 kan det först noteras att dess formulering, i synnerhet fraserna "logi, såsom detta definieras i medlemsstaternas lagstiftning" och "branscher med liknande funktion", är något oprecis. Det förefaller som om avsikten var att ge medlemsstaterna visst svängrum när det gäller att ange mer precisa gränser för vad som skall uteslutas från undantaget.

18 För det andra, vilket tidigare har konstaterats, föreskrivs i artikel 13 B b 1 en begränsning av undantaget från skatteplikt och bestämmelsen skall därför inte tolkas restriktivt. Enligt min uppfattning borde uttrycket "branscher med liknande funktion" i själva verket ges en vid tolkning, eftersom dess syfte är att säkerställa att tillfälligt tillhandahållande av logi, liknande och således potentiellt konkurrerande med det som tillhandahålls inom hotellbranschen, beskattas.

19 Vad beträffar den tyska bestämmelsen är det riktigt att uthyrning under kort tid av fast egendom för bostadsändamål inte nödvändigtvis innebär allt det ytterligare tillhandahållande av varor och tjänster som normalt sker på ett hotell, som till exempel tillhandahållande av måltider och drycker, rumsstädning, tillhandahållande av sängkläder med mera. Det råder emellertid inte något tvivel om att en skattskyldig person, som erbjuder till exempel semesteruthyrning av fast egendom för bostadsändamål för kortare tid, huvudsakligen fyller samma funktion som - och konkurrerar med - en skattskyldig person inom hotellbranschen. Den huvudsakliga skiljelinjen mellan sådan uthyrning och skattebefriad uthyrning av bostadsegendom är denna logis tillfälliga natur. Det är under alla omständigheter mera troligt att uthyrning under kort tid inbegriper tilläggstjänster som till exempel tillhandahållande av sängkläder och städning av gemensamma utrymmen i byggnaden eller av själva de hyrda rummen (ett antal av dessa tjänster tillhandahålls faktiskt av Elisabeth Blasi). Uthyrning under kort tid innebär dessutom ett mera aktivt utnyttjande av egendomen än uthyrning under längre tid, eftersom det krävs mera tillsyn och ledning.

20 Mot den bakgrunden förefaller det mig som om det kriterium om tillhandahållande av logi under kort tid åt främmande personer som används i den tyska bestämmelsen utgör ett rimligt medel för

att uppnå det underliggande syftet med bestämmelsen, även om den, till skillnad från artikel 13 B b 1, inte uttryckligen riktar in sig på karaktären av den inrättning som tillhandahåller login eller den bransch inom vilken den tillhandahålls. Kriteriet säkerställer att de transaktioner som utförs av skattskyldiga personer vars verksamhet liknar den som huvudsakligen utförs av ett hotell, det vill säga kommersiellt tillhandahållande av tillfällig logi, beskattas. Även om det säkerligen förekommer att personer vistas under längre perioder på hotell, är eventuella brister i den tyska bestämmelsen i det avseendet inte relevanta för det aktuella målet och bör under alla omständigheter vara av minimal praktisk betydelse.

21 Enligt min uppfattning är dessutom det krav rimligt som följer av rättspraxis från Bundesfinanzhof och som innebär att det, för att uthyrning av fast egendom skall undantas från beskattning, måste finnas en avsikt, styrkt genom ett hyreskontrakt eller annan överenskommelse, att hyra ut egendomen för en period som inte understiger sex månader. Därigenom tillhandahålls ett praktiskt och rättsligt säkert medel för att skilja mellan korttidslogi, liknande det som tillhandahålls inom hotellbranschen, och sådan uthyrning under lång tid av fast egendom för bostadsändamål för vilken direktivet medger undantag från beskattning. Ett hotell eller ett vandrarhem är villigt att ta emot gäster för potentiellt korta vistelser, medan en hyresvärd som är mera intresserad av passiv uthyrning under lång tid kräver en överenskommelse varigenom hyresgästens avsikt att stanna för en längre period bekräftas. Jag ser ingen anledning att tolka direktivet på så sätt att det där ställs krav på ett maximum om tre månader, vilket kommissionen har påstått.

22 Det kan noteras att det i inledningen till artikel 13 B ställs krav på att medlemsstaterna skall fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning av undantagen och för att förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk. Tyskland är enligt min mening korrekt i sin bedömning att de andra kriterier som har gjorts gällande av Elisabeth Blasi, till exempel huruvida tillhandahållandet av login utgör intressecentrum för de inblandade personerna eller huruvida tilläggstjänster tillhandahålls, skulle vara alltför osäkra och svåra att tillämpa. En husvagn för permanentboende som står uppställd på en campingplats i Spanien kan till exempel betraktas som intressecentrum för en pensionerad person som säljer sitt hus och flyttar dit för att bo där året om. Det skulle vara svårt för ägaren av campingplatsen att tillämpa ett sådant kriterium. Dessutom varierar nivån avsevärt på de tjänster och faciliteter som hotell, vandrarhem och campingplatser tillhandahåller. Det finns hotell som inte erbjuder mer än själva rummet och campingplatser som inte tillhandahåller stort mer än ett fält. Den tyska regeringen kan dessutom rimligen anse att sådana kriterier är mindre ägnade att uppnå målet med konkurrensneutralitet än kriterier som grundas på vistelsetiden.

23 Såvitt Elisabeth Blasis verkliga avsikt var att tillhandahålla uthyrning under lång tid av fast egendom för bostadsändamål var det upp till henne att ingå en överenskommelse om detta. Å andra sidan, om vistelsernas i sig tillfälliga natur förhindrade henne att göra så, var det inte orimligt att skattemyndigheten intog den ståndpunkten att det var fråga om kommersiellt korttidsutnyttjande av fast egendom och likställde det logi hon tillhandahöll med sådan beskattningsbart logi som tillhandahålls av ett vandrarhem eller ett billigare hotell. Det vore i själva verket tänkbart att staden München på samma sätt skulle kunna använda sådana inrättningar för att tillfälligt erbjuda logi åt asylsökande och emigranter.

24 Med hänvisning till den nationella domstolens fråga 2 b anser jag inte att de tyska myndigheterna är skyldiga att medge undantag beträffande en del av hyrestiden när uthyrningen råkar överstiga sex månader. Enligt min uppfattning är de tyska myndigheterna i sin fulla rätt att anse att en uthyrning är av långtidskaraktär och berättigad till undantag endast om det redan från början finns bevis för en avsikt att tillhandahålla logi för en period av minst sex månader.

25 Liksom jag tidigare har förklarat skulle slutligen den tyska bestämmelsen under alla omständigheter, såvitt den kan anses gå utöver ordalydelsen i artikel 13 B b 1 genom att beskatta

sådant logi som tillhandahålls av Elisabeth Blasi, kunna grundas på den sista meningen i artikel 13 B b.

Förslag till avgörande

26 Jag anser således att de frågor som har ställts av Finanzgericht München skall besvaras enligt följande:

En nationell bestämmelse som med mervärdesskatt belägger tillhandahållande av logi under kort tid åt främmande personer, det vill säga annat tillhandahållande av logi än sådant vilket sker genom en överenskommelse om en minsta hyrestid av sex månader, är förenlig med artikel 13 B b 1 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

(1) - Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

(2) - Dom av den 13 juli 1989 i mål 173/88 (REG 1989, s. 2763), punkt 21.

(3) - Omnämnd i fotnot 2.

(4) - Punkt 21 i domen.

(5) - Se till exempel dom av den 15 juni 1989 i mål 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (REG 1989, s. 1737), punkt 13.

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

(7) - Sådant tillhandahållande som består i ombyggnad eller reparation av byggnader är under alla omständigheter separat skattepliktigt som tillhandahållande av tjänster.

(8) - Medlemsstaterna ges möjligheten att tillåta skattskyldiga personer att välja att få tillhandahållandet eller uthyrningen av fast egendom beskattad enligt Artikel 13 C i direktivet. Denna valmöjlighet ges med kommersiell egendom i åtanke. En försäljare eller uthyrare kan föredra att bli beskattad för tillhandahållandet eller uthyrningen av kommersiell egendom till en skattskyldig person som använder egendomen för sin ekonomiska verksamhet och därför har rätt att göra avdrag för den skatt som tas ut. Försäljaren eller uthyraren kommer sedan själv att ha rätt att dra av all mervärdesskatt som tas ut på köp, uthyrning, ombyggnad eller renovering av egendomen. Man undviker således att skattskyldiga inte kan få tillbaka den mervärdesskatt som erlagts i samband med denna egendom.

(9) - Det bör emellertid noteras att det ansågs nödvändigt att införa en uttrycklig bestämmelse i artikel 4.2 i direktivet för att klargöra att "utnyttjande av materiella ... tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet" i den mening som avses i direktivet.