

|

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 nærstaaende, 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, sondrer mellem udlejning inden for hotelsektoren og udlejning af beboelsesrum paa grundlag af udlejningens varighed, udgoer en passende sondring, 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 befuldmægtiget,

paa grundlag af retsmoederapporten,

efter at der i retsmoedet 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 befuldmægtiget, 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 praejudicielle spoergsmaal 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 mervaerdiavgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

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

3 Det fremgaar af forelaeggelseskendelsen, at de bestemmelser i den tyske lovgivning, som finder anvendelse paa de faktiske omstaendigheder 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 omsaetningsafgift, herefter »UStG«).

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

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

...

12.

a) udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, af adkomster, for hvilke de civilretlige regler om fast ejendom gaelder, og af statslige hoejhedsrettigheder, der vedroerer 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 nærstående, venner eller forældre ['fremmede'] ...«

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

6 Det fremgaar af forelaeggelseskendelsen, at de bygninger, der anvendtes til indlogeringen, var saedvanlige beboelsesejendomme med flere lejligheder i hver. Familiernes fik stillet fuldt moeblerede vaerelser med koekkeninstallationer til raadighed. Beboerne forestod selv rengoering af vaerelserne. Elisabeth Blasi leverede sengetoej og soergede for vask af dette samt rengoering af gulve, trappeopgange, badevaerelser og toiletter. Beboerne fik ikke serveret mad. Ejendommene indeholdt hverken reception eller andre faelles- eller opholdsrum til faelles 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 indestaaelseserklaering for indlogeringsudgifterne, saedvanligvis for en maaned ad gangen, som forlaengedes efter behov. Afregningen skete med et vist beloeb pr. dag, der var fastsat efter aftale mellem Elisabeth Blasi og byen Muenchen. I det omhandlede aar, nemlig 1984, udgjorde dette beloeb 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 tilfaelde laengere end seks maaneder. Det fremgaar af forelaeggelseskendelsen, 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 oenske om kun at ville foretage udlejning til personer, der oenskede at forblive hos hende i mindst seks maaneder. Lejekontrakterne mellem Elisabeth Blasi og lejerne blev imidlertid altid indgaaet for et tidsrum af mindre end seks maaneder.

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

11 Efter forgaeves klage over denne afgoerelse anlagde Elisabeth Blasi sag ved Finanzgericht Muenchen.

12 Elisabeth Blasi har nedlagt paastand om, at momsens for 1984 ophaeves efter aendring af afgiftsansaettelsen, aendringsafgoerelsen og klageafgoerelsen. Finanzamt har derimod nedlagt paastand om frifindelse.

13 Finanzgericht Muenchen har indledningsvis bemaerket, at ifoelge Bundesfinanzhof's praksis vedroerende UStG's § 4, nr. 12, anses udlejning inden for hotelsektoren for afgiftspligtig, hvis udlejerens hensigt er kun at stille lokalerne til raadighed for midlertidig indlogering. Den faktiske varighed af udlejningen er ikke afgoerende, thi i henhold til fast retspraksis tages der i tilfaelde af indlogering af tilflyttere eller asylansoegere, der forestaas af offentlige myndigheder, udgangspunkt i den i lejekontrakten fastsatte varighed. Udlejningen anses for at vaere af kort varighed, naar den i lejekontrakten fastsatte varighed er under seks maaneder.

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 faellesskabsbestemmelser 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 praedjudicielle 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 benaegtende:

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 være opfyldt?»

17 Med sine præjudicielle 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 naerstaende, 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 paa kommerciel basis, paalaegges 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 opnaa 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 maaneder - 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 tilfaelde, 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 vaere passende at tage hensyn til den faktiske samlede varighed af udlejningen frem for varigheden i henhold til lejekontrakten.

27 Henset til de ovenstaaende bemaerkninger 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 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 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 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 Europaeiske Faelleskaber, som har afgivet indlaeg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgoer et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at traeffe afgørelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

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.