URTEIL DES GERICHTSHOFES (Fünfte Kammer)
12. Februar 1998 *

In der Rechtssache C-346/95

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 177 EG-Vertrag vom Finanzgericht München (Deutschland) in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Elisabeth Blasi

gegen

Finanzamt München I

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung des Artikels 13 Teil B Buchstabe b Nummer 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1)

erläßt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten C. Gulmann sowie der Richter M. Wathelet (Berichterstatter), J. C. Moitinho de Almeida, D. A. O. Edward und J.-P. Puissochet,

* Verfahrenssprache: Deutsch.

Generalanwalt: F. G. Jacobs
Kanzler: D. Louterman-Hubeau, Hauptverwaltungsrätin

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— der deutschen Regierung, vertreten durch Ministerialrat Ernst Röder und Oberregierungsrat Bernd Kloke, Bundesministerium für Wirtschaft, als Bevollmächtigte,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch Rechtsberater Jürgen Grunwald als Bevollmächtigten,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen von Frau Blasi (im folgenden: Klägerin), vertreten durch Rechtsanwalt Hans-W. Weindl, München, der deutschen Regierung, vertreten durch Ernst Röder und Regierungsdirektor Claus-Dieter Quassowski, Bundesministerium für Wirtschaft, als Bevollmächtigten, und der Kommission, vertreten durch Jürgen Grunwald, in der Sitzung vom 5. Juni 1997,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 25. September 1997,

folgendes

Urteil

1 Das Finanzgericht München hat mit Beschluß vom 20. September 1995, beim Gerichtshof eingegangen am 9. November 1995, gemäß Artikel 177 EG-Vertrag

drei Fragen nach der Auslegung des Artikels 13 Teil B Buchstabe b Nummer 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1; im folgenden: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen der Klägerin und dem Finanzamt München I (im folgenden: Finanzamt) über die Frage, ob die Klägerin mit Umsätzen aus Beherbergungen, die im deutschen Recht als kurzfristig gelten, weil sie aufgrund von Mietverträgen mit einer Laufzeit von unter sechs Monaten erfolgen, mehrwertsteuerpflichtig ist.

3 Aus dem Vorlagebeschluß ergibt sich, daß die für den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens geltenden deutschen Rechtsvorschriften, die Artikel 13 Teil B Buchstabe b Nummer 1 der Sechsten Richtlinie entsprechen, im Umsatzsteuergesetz in der Fassung von 1980 (im folgenden: UStG) enthalten sind.

4 § 4 Nummer 12 Satz 1 Buchstabe a und Satz 2 UStG lautet wie folgt:

„Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

...

12.

a) die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten, und von staatlichen Hoheitsrechten, die Nutzungen von Grund und Boden betreffen,

b) ...

c) ...

Nicht befreit sind die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, ...“

5 Die Klägerin vermietete mehrere Gebäude in München und brachte dort seit 1984 Aussiedlerfamilien aus Mittel- und Osteuropa unter, die ihr das Sozialamt schickte.

6 Aus dem Vorlagebeschluß geht hervor, daß die für die Unterkunft genutzten Häuser normale Wohnhäuser mit jeweils mehreren Wohnungen waren. Den Familien wurden vollständig möblierte und mit Kochgelegenheiten ausgestattete Zimmer überlassen. Die Reinigung der Zimmer erfolgte durch die Aussiedler selbst. Die Klägerin sorgte für die Gestellung und Reinigung der Bettwäsche sowie für die Reinigung der Flure, Treppenhäuser, Bäder und WCs. Mahlzeiten wurden an die Bewohner nicht verabreicht. In den Häusern befanden sich weder eine Rezeption noch Tagesräume oder sonstige Aufenthalts- und Gemeinschaftsräume.

7 Die Stadt München hatte kein Zuweisungsrecht, sondern trat als Vermittlerin auf und schickte der Klägerin immer dann Personen, wenn ihr bekannt wurde, daß Wohnungen bei ihr zur Verfügung standen.

8 Für die von der Stadt München getragenen Beherbergungskosten wurden der Klägerin vom Sozialamt Übernahmeerklärungen für in der Regel einen Monat erteilt und bei Bedarf verlängert. Die Abrechnung erfolgte tagesbezogen aufgrund eines von der Klägerin und der Stadt München einvernehmlich festgelegten Betrages. Dieser belief sich im Streitjahr 1984 auf 25 DM pro Person und Tag.

9 Die Mietverträge wurden einzeln zwischen der Klägerin und den ihr vom Sozialamt der Stadt München vermittelten Mietern abgeschlossen. Die Verweildauer der Aussiedler betrug überwiegend mehr als sechs Monate. Aus dem Vorlagebeschluß geht hervor, daß die Klägerin in mehreren Schreiben an die Stadt München Aussiedler, die nur kurzfristig bei ihr wohnen wollten, abgewiesen und den Wunsch bekundet hatte, nur an Personen zu vermieten, die für mindestens sechs Monate bei ihr wohnen wollten. Die Mietverträge zwischen der Klägerin und ihren Mietern wurden jedoch immer über einen Zeitraum von weniger als sechs Monaten abgeschlossen.

10 Mit Steuerbescheid vom 7. April 1987 wurde die Klägerin entsprechend ihrer Anmeldung veranlagt und die Mehrwertsteuer auf 82 043 DM festgesetzt. Aufgrund der Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht vom 28. Dezember 1990 setzte das Finanzamt mit Änderungsbescheid vom 13. Juli 1993 die Mehrwertsteuer auf 151 278 DM fest, weil die Klägerin nicht alle im Zeitraum vom 1. Januar bis 30. Juni 1984 erzielten Umsätze angemeldet habe.

11 Da der hiergegen eingelegte Einspruch erfolglos blieb, erhob die Klägerin Klage beim Finanzgericht München.

12 Sie beantragte, unter Änderung des Steuerbescheids, des Änderungsbescheids und der Einspruchsentscheidung die Mehrwertsteuer für 1984 auf Null festzusetzen. Das Finanzamt beantragte, die Klage abzuweisen.

13 Das Finanzgericht München weist zunächst darauf hin, daß nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu § 4 Nummer 12 UStG eine Unterbringung im Hotel als steuerpflichtiger Umsatz zu betrachten sei, wenn der Unternehmer die Absicht habe, die Räumlichkeiten nur zur vorübergehenden Beherbergung bereitzuhalten. Auf die tatsächliche Dauer der Vermietung komme es nicht an, da nach gefestigter Rechtsprechung bei der Unterbringung von Aussiedlern oder Asylbewerbern durch staatliche Behörden die Laufzeit des Mietvertrags ausschlaggebend sei. Eine Vermietung gelte als kurzfristig, wenn der Vertrag eine Laufzeit von weniger als sechs Monaten vorsehe.

14 Das Finanzgericht führt aus, daß bei Anwendung dieser Grundsätze auf den bei ihm anhängigen Rechtsstreit die von der Klägerin getätigten Umsätze nicht als von der Mehrwertsteuer befreit gelten könnten, da sie zwar die von ihr vermieteten Wohnungen zur längerfristigen Vermietung bestimmt habe, aber niemals ein langfristiger Vertrag abgeschlossen worden sei. Lediglich rückblickend betrachtet sei die Vermietung der Wohnungen durch Vermittlung der Stadt München über mehrere Jahre erfolgt, wobei die tatsächliche Mietdauer nach den Berechnungen der Klägerin durchschnittlich 14,4 Monate betragen habe.

15 Das Finanzgericht München führt ferner aus, daß die Ausnahme von der Steuerbefreiung, die § 4 Nummer 12 Satz 2 UStG vorsehe, auf Artikel 13 Teil B Buchstabe b Nummer 1 der Sechsten Richtlinie beruhe, wo es heißt:

„Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Mißbräuchen festsetzen, von der Steuer:

...

b) die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken mit Ausnahme

1. der Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe entsprechend den gesetzlichen Begriffsbestimmungen der Mitgliedstaaten oder in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung, einschließlich der Vermietung in Ferienlagern oder auf als Campingplätze erschlossenen Grundstücken,

..."

16 Da Artikel 13 Teil B Buchstabe b Nummer 1 der Sechsten Richtlinie lediglich vorsehe, daß die Gewährung von Unterkunft in Sektoren, die eine ähnliche Zielsetzung wie das Hotelgewerbe hätten, von der Steuerbefreiung für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken ausgenommen sei, ohne speziell auf kurzfristige Beherbergungen abzustellen, sei fraglich, ob § 4 Nummer 12 Satz 2 UStG mit

dieser Vorschrift vereinbar sei. Das Finanzgericht München hat dem Gerichtshof daher folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Artikel 13 Teil B Buchstabe b Nummer 1 der Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie) dahin auszulegen, daß sich die „Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe oder in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung" nur in dem Begriff der kurzfristigen Beherbergung von Fremden erschöpft?

2. Bei Bejahung der Frage 1:

a) Welcher Beherbergungszeitraum kann regelmäßig als kurzfristig angesehen werden?

Ist eine „Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe" dann nicht mehr gegeben, wenn der Unternehmer die Räume zur langfristigen Beherbergung bereithält und dies durch den Abschluß eines langfristigen Mietvertrags (länger als 6 Monate) zum Ausdruck kommt?

b) Ist eine zeitanteilige Steuerbefreiung gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe b Nummer 1 möglich, wenn sich herausstellt, daß sämtliche Räumlichkeiten wahlweise kurz- oder langfristig vermietet wurden?

3. Bei Verneinung der Frage 1:

Anhand welcher Kriterien zeitlicher, räumlicher und konzeptioneller Art ist der Begriff „Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe oder in Sektoren

mit ähnlicher Zielsetzung" festzustellen und welche davon müssen zwingend vorliegen?

17 Mit seinen Vorabentscheidungsfragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht im wesentlichen wissen, ob Artikel 13 Teil B Buchstabe b Nummer 1 der Sechsten Richtlinie dahin ausgelegt werden kann, daß Umsätze, die im deutschen Recht dem Begriff der kurzfristigen Beherbergung von Fremden entsprechen, im Sinne des Gemeinschaftsrechts eine Gewährung von Unterkunft in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung wie das Hotelgewerbe darstellen und somit der Mehrwertsteuer unterliegen. Das Gericht fragt sich ferner, ob es mit Artikel 13 Teil B Buchstabe b Nummer 1 der Sechsten Richtlinie vereinbar ist, zwischen steuerpflichtigen Umsätzen und steuerfreien Umsätzen anhand der Beherbergungsdauer zu unterscheiden und dabei die Befreiung unabhängig von der tatsächlichen Gesamtdauer der Vermietung nur Vermietungen aufgrund von Mietverträgen mit einer Laufzeit von über sechs Monaten zugute kommen zu lassen.

18 Nach ständiger Rechtsprechung sind die Begriffe, mit denen die Steuerbefreiungen nach Artikel 13 der Sechsten Richtlinie umschrieben sind, eng auszulegen, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, daß jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Umsatzsteuer unterliegt (Urteile vom 15. Juni 1989 in der Rechtssache 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Slg. 1989, 1737, Randnr. 13, und vom 11. August 1995 in der Rechtssache C-453/93, Bulthuis-Griffioen, Slg. 1995, I-2341, Randnr. 19).

19 Der Satzteil „mit Ausnahme ... der Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe entsprechend den gesetzlichen Begriffsbestimmungen der Mitgliedstaaten oder in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung" in Nummer 1 des Artikels 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie führt eine Ausnahme von der Steuerbefreiung ein, die diese Vorschrift für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken vorsieht. Durch die genannte Ausnahme werden die betreffenden Umsätze der allgemeinen Regelung dieser Richtlinie unterstellt, wonach alle steuerpflichtigen Umsätze bis auf die ausdrücklich vorgesehenen Ausnahmen der Steuer unterliegen sollen. Diese Bestimmung darf daher nicht eng ausgelegt werden.

20 Außerdem ist, wie der Generalanwalt in Nummer 18 seiner Schlußanträge ausgeführt hat, die Wendung „Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung" weit auszulegen, da sie sicherstellen soll, daß die vorübergehende Beherbergung, die der Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe ähnlich ist und potentiell mit dieser konkurriert, der Steuer unterliegt.

21 Bei der Definition der Gewährung von Unterkunft, die abweichend von der Befreiung für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe b Nummer 1 der Sechsten Richtlinie steuerpflichtig ist, verfügen die Mitgliedstaaten über einen Gestaltungsspielraum. Dieser wird begrenzt durch die Zweckbestimmung dieser Vorschrift, die bei der Bereitstellung von Wohnräumen darin besteht, daß die — steuerpflichtige — Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe oder in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung von der steuerfreien Vermietung und Verpachtung von Grundstücken unterschieden werden muß.

22 Es ist folglich Sache der Mitgliedstaaten, bei der Umsetzung des Artikels 13 Teil B Buchstabe b Nummer 1 der Sechsten Richtlinie die ihnen für diese Unterscheidung geeignet erscheinenden Kriterien festzulegen.

23 Die Dauer der Beherbergung stellt ein geeignetes Kriterium für die Unterscheidung zwischen der Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe (als steuerpflichtigem Umsatz) und der Vermietung von Wohnräumen (als befreitem Umsatz) dar, da sich die Beherbergung im Hotel u. a. gerade bezüglich der Verweildauer von der Vermietung eines Wohnraums unterscheidet. Im allgemeinen ist der Aufenthalt in einem Hotel eher kurz und der Aufenthalt in einer Mietwohnung von relativ langer Dauer.

24 Wie der Generalanwalt in Nummer 20 seiner Schlußanträge ausgeführt hat, ist das verwendete Kriterium der kurzfristigen Beherbergung, die kraft Definition bei einer Dauer von weniger als sechs Monaten vorliegt, daher ein vernünftiges Mittel, um sicherzustellen, daß die Umsätze von Steuerpflichtigen, deren geschäftliche Tätigkeit von der wesentlichen Funktion her — vorübergehende Beherbergung auf gewerblicher Basis — der eines Hotels ähnelt, der Steuer unterliegen.

25 Außerdem ist bezüglich der Definition des Begriffes der Kurzfristigkeit im deutschen Recht folgendes zu bemerken. Das aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs hergeleitete Erfordernis, daß für eine Steuerbefreiung eine durch einen Mietvertrag oder einen anderen Vertrag nachweisbare Absicht vorliegen muß, die Räume für mindestens sechs Monate zu vermieten, stellt ein Kriterium dar, das sich leicht anwenden läßt und zur Erreichung des mit Artikel 13 Teil B der Sechsten Richtlinie verfolgten Zieles geeignet ist, die ordnungsgemäße und einfache Anwendung der dort vorgesehenen Befreiungen zu gewährleisten.

26 Allerdings kann es vorkommen, daß in bestimmten, wahrscheinlich außergewöhnlichen Fällen bestimmte Klauseln des Mietvertrags, u. a. diejenige über die Laufzeit, die tatsächlich bestehenden vertraglichen Beziehungen nicht in vollem Umfang widerspiegeln, z. B. wenn der Steuerpflichtige die Laufzeit des Mietvertrags mit seinen Mietern nicht frei festlegen kann, weil diese von den Übernahmeerklärungen der Behörden abhängt. In solchen Fällen ist es letztlich Sache des nationalen Gerichts, zu prüfen, ob aus diesen Gründen, die insbesondere bei der automatischen Verlängerung der Mietverträge vorliegen können, auf die tatsächliche Gesamtdauer der Beherbergung statt auf die Laufzeit des Mietvertrags abgestellt werden sollte.

27 Nach alledem ist dem vorlegenden Gericht zu antworten, daß Artikel 13 Teil B Buchstabe b Nummer 1 der Sechsten Richtlinie dahin ausgelegt werden kann, daß die kurzfristige Beherbergung von Fremden als Gewährung von Unterkunft in Sektoren mit einer ähnlichen Zielsetzung wie das Hotelgewerbe besteuerbar ist.

Insoweit steht Artikel 13 Teil B Buchstabe b Nummer 1 der Besteuerung von Verträgen, die für eine Laufzeit von weniger als sechs Monaten abgeschlossen wurden, nicht entgegen, wenn anzunehmen ist, daß diese Laufzeit der Absicht der Parteien entspricht. Es ist jedoch Sache des nationalen Gerichts, zu prüfen, ob in dem bei ihm anhängigen Rechtsstreit etwas (wie z. B. die automatische Verlängerung des Mietvertrags) darauf hindeutet, daß die im Mietvertrag angegebene Laufzeit nicht der wirklichen Absicht der Parteien entspricht; in einem solchen Fall ist auf die tatsächliche Gesamtdauer der Beherbergung statt auf die Laufzeit des Mietvertrags abzustellen.

Kosten

28 Die Auslagen der deutschen Regierung und der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

auf die ihm vom Finanzgericht München mit Beschluß vom 20. September 1995 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

Artikel 13 Teil B Buchstabe b Nummer 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der

Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage kann dahin ausgelegt werden, daß die kurzfristige Beherbergung von Fremden als Gewährung von Unterkunft in Sektoren mit einer ähnlichen Zielsetzung wie das Hotelgewerbe besteuerbar ist. Insoweit steht Artikel 13 Teil B Buchstabe b Nummer 1 der Besteuerung von Verträgen, die für eine Laufzeit von weniger als sechs Monaten abgeschlossen wurden, nicht entgegen, wenn anzunehmen ist, daß diese Laufzeit der Absicht der Parteien entspricht. Es ist jedoch Sache des nationalen Gerichts, zu prüfen, ob in dem bei ihm anhängigen Rechtsstreit etwas (wie z. B. die automatische Verlängerung des Mietvertrags) darauf hindeutet, daß die im Mietvertrag angegebene Laufzeit nicht der wirklichen Absicht der Parteien entspricht; in einem solchen Fall ist auf die tatsächliche Gesamtdauer der Beherbergung statt auf die Laufzeit des Mietvertrags abzustellen.

Gulmann Wathelet Moitinho de Almeida

Edward Puissochet

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 12. Februar 1998.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident der Fünften Kammer

C. Gulmann