DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)
12. februar 1998 *

I sag C-346/95,

angående en anmodning, som Finanzgericht München (Tyskland) i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Elisabeth Blasi

mod

Finanzamt München I,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles 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,

* Processprog: tysk.

generaladvokat: F. G. Jacobs
justitssekretær: ekspeditionssekretær D. Louterman-Hubeau,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— den tyske regering ved afdelingschef Ernst Röder og ekspeditionssekretær Bernd Kloke, begge Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmægtigede,

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent Jürgen Grunwald, som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 5. juni 1997 er afgivet mundtlige indlæg af Elisabeth Blasi ved advokat Hans-W. Weindl, München, af den tyske regering ved Ernst Röder og kontorchef Claus-Dieter Quassowski, Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmægtiget, og af Kommissionen ved Jürgen Grunwald,

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

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 20. september 1995, indgået til Domstolen den 9. november 1995, har Finanzgericht München 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/EØF 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 München 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 på grundlag af lejekontrakter af en kortere varighed end seks måneder.

3 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at de bestemmelser i den tyske lovgivning, som finder anvendelse på 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 således:

»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 nærstående, venner eller forældre ['fremmede'] ...«

5 Elisabeth Blasi udlejede et antal ejendomme i München 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 sørgede 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 München havde ingen anvisningsret, men optrådte som formidler og henviste personer til Elisabeth Blasi, når man erfarede, at hun havde ledige lejligheder.

8 Socialforvaltningen afgav over for Elisabeth Blasi en indeståelseserklæring 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 München. I det omhandlede år, nemlig 1984, udgjorde dette beløb 25 DEM pr. person pr. dag.

9 Lejekontrakterne blev indgået individuelt mellem Elisabeth Blasi og de lejere, der blev anvist af byen München'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 München 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 indgået for et tidsrum af mindre end seks måneder.

10 Ved afgiftsansættelse af 7. april 1987 accepteredes sagsøgerens afgiftsangivelse, og momsen fastsattes til 82 043 DEM. På 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 München.

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

13 Finanzgericht München 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 forestås af offentlige myndigheder, udgangspunkt i den i lejekontrakten fastsatte varighed. Udlejningen anses for at være af kort varighed, når den i lejekontrakten fastsatte varighed er under seks måneder.

14 Finanzgericht München har fremhævet, at hvis disse kriterier lægges til grund for den foreliggende sag, fremgår det, at de af Elisabeth Blasi gennemførte transaktioner ikke kunne momsfritages, for selv om hun anvendte de boliger, hun udlejede, til langtidslejemål, blev der aldrig indgået nogen kontrakt om langtidsleje. Det har kun efterfølgende været muligt at fastslå, at udlejningen af lejligheder gennem byen München forløb over flere år, og den gennemsnitlige varighed af udlejningen udgjorde ifølge Elisabeth Blasi's beregninger 14,4 måneder.

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

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på 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, således som dette begreb er fastlagt i medlemsstaternes lovgivning, herunder udlejning i ferielejre eller i områder, 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 gælder for bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, uden specifikt at nævne korttidsudlejning, er Finanzgericht München i tvivl om, hvorvidt UStG's § 4, nr. 12, andet punktum, er forenelig

med denne bestemmelse. Den har derfor forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

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

2) Såfremt spørgsmål 1 besvares bekræftende:

a) Hvad forstås sædvanligvis ved indlogering af kort varighed?

Foreligger der ikke 'udlejning inden for hotelsektoren', såfremt udlejeren tilbyder værelser til indlogering af længere varighed, hvilket giver sig udtryk i, at der indgås en langfristet lejekontrakt (over seks måneder)?

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

3) Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende:

Hvilke tidsmæssige, bygningsmæssige og konceptionelle kriterier er afgørende 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 spørgsmål, der vil behandlet under et, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1, kan fortolkes således, at transaktioner, der efter tysk ret falder ind under begrebet udlejning af kort varighed til personer, der ikke er nærstående, i fællesskabsretlig forstand udgør udlejning inden for sektorer med opgaver svarende til opgaverne i hotelsektoren, således 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 indgåelsen af en lejekontrakt for mere end seks måneder.

18 Det bemærkes 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 indskrænkende, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter omsætningsafgift opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (dom af 15.6.1989, sag 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Sml. s. 1737, præmis 13, og af 11.8.1995, sag C-453/93, Bulthuis-Griffioen, Sml. I, s. 2341, præmis 19).

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

20 Det bemærkes, således som generaladvokaten har anført i punkt 18 i forslaget til afgørelse, at udtrykket »sektorer med tilsvarende opgaver« skal fortolkes bredt, da det har til formål at sikre, at midlertidig udlejning svarende til udlejning inden for hotelsektoren, som potentielt konkurrerer med hoteludlejningsvirksomhed, pålægges afgift.

21 Medlemsstaterne råder over et skøn ved fastlæggelsen af de udlejningstransaktioner, der skal pålægges 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. Grænsen for dette skøn udgøres af formålet med den pågældende bestemmelse, der for så vidt angår beboelsesrum, som stilles til rådighed, består 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 følgelig medlemsstaterne i forbindelse med gennemførelsen af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1, at indføre sådanne kriterier, som de finder passende for fastlæggelsen af denne sondring.

23 Det bemærkes, at en sondring mellem udlejning inden for hotelsektoren (som er en afgiftspligtig transaktion) og udlejning af beboelsesrum (der er en afgiftsfritaget transaktion) på grundlag af udlejningens varighed udgør en passende sondring, for så vidt som hoteludlejningsvirksomhed netop adskiller sig fra udlejning af beboelsesrum i kraft af bl.a. opholdets varighed. Almindeligvis er et ophold på hotel kortvarigt, mens ophold i en lejet lejlighed er af længere varighed.

24 Som generaladvokaten har anført i punkt 20 i forslaget til afgørelse, fremstår kriteriet om korttidsudlejning, defineret ved en kortere varighed end seks måneder, som et fornuftigt middel til sikring af, at transaktioner udført af afgiftspligtige personer, der udøver virksomhed svarende til den væsentlige funktion ved hotelvirksomhed, nemlig ydelse af midlertidigt logi på kommerciel basis, pålægges afgift.

25 Hvad dernæst angår definitionen af begrebet »kort varighed« i tysk ret fremstår 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 formål, 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 må imidlertid erkendes, at det i visse, sandsynligvis exceptionelle, situationer kan forholde sig således, 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 afhænger af indeståelseserklæringer fra offentlige myndigheder. Under sådanne omstændigheder tilkommer det i sidste ende den nationale ret at vurdere, om det af disse grunde, der bl.a. kommer til udtryk i automatisk videreførelse 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 ovenstående bemærkninger bør den forelæggende ret gives det svar, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1, skal fortolkes således, at udlejning af kort varighed til personer, der ikke er nærstående, 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 indgået 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 (såsom automatisk videreførelse af lejekontrakten), der godtgør, 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.

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.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Finanzgericht München ved kendelse af 20. september 1995, for ret:

Artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal

fortolkes således, at udlejning af kort varighed til personer, der ikke er nærstående, 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 indgået 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 (såsom automatisk videreførelse af lejekontrakten), der godtgør, 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 frem for varigheden i henhold til lejekontrakten.

Gulmann Wathelet Moitinho de Almeida

Edward Puissochet

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 12. februar 1998.

R. Grass

Justitssekretær

C. Gulmann

Formand for Femte Afdeling