ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)
12 februari 1998 *

In zaak C-346/95,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag van het Finanzgericht München (Duitsland), in het aldaar aanhangig geding tussen

E. Blasi

en

Finanzamt München I,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 13 B, sub b, punt 1, van de 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),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: C. Gulmann, kamerpresident, M. Wathelet (rapporteur), J. C. Moitinho de Almeida, D. A. O. Edward en J.-P. Puissochet, rechters,

* Procestaal: Duits.

advocaat-generaal: F. G. Jacobs
griffier: D. Louterman-Hubeau, hoofdadministrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door E. Röder, Ministerialrat bij het Bondsministerie van Economische zaken, en B. Kloke, Oberregierungsrat bij dit ministerie, als gemachtigden,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door J. Grunwald, juridisch adviseur, als gemachtigde,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Blasi, vertegenwoordigd door H.-W. Weindl, advocaat te München; de Duitse regering, vertegenwoordigd door E. Röder en C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor bij het Bondsministerie van Economische zaken, als gemachtigde, en de Commissie, vertegenwoordigd door J. Grunwald, ter terechtzitting van 5 juni 1997,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 25 september 1997,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 20 september 1995, ingekomen bij het Hof op 9 november daaraanvolgend, heeft het Finanzgericht München krachtens artikel 177

EG-Verdrag drie prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 13 B, sub b, punt 1, van de 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; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Deze vragen zijn gerezen in een geding tussen Blasi en het Finanzamt München I (de belastingdienst, hierna: „Finanzamt"), ter zake van de onderwerping van Blasi aan de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") wegens de verstrekking van accommodatie die, naar Duits recht, van korte duur is omdat zij op basis van huurovereenkomsten van minder dan zes maanden plaatsvindt.

3 Blijkens de verwijzingsbeschikking zijn de bepalingen van de Duitse wettelijke regeling die op de feiten van het hoofdgeding van toepassing zijn, en die overeenstemmen met artikel 13 B, sub b, punt 1, van de Zesde richtlijn, te vinden in de versie van 1980 van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG").

4 § 4, punt 12, eerste volzin, sub a, en tweede volzin, van het UStG bepaalt:

„Van de in § 1, lid 1, punten 1 tot en met 3 bedoelde handelingen zijn vrijgesteld:

(...)

12.

a) verhuur en verpachting van onroerende goederen, van titels waarop de bepalingen van burgerlijk recht inzake onroerende goederen van toepassing zijn, en van grondeigendommen en onroerende goederen van de staat,

b) (...)

c) (...)

Niet vrijgesteld zijn de verhuur van woon- en slaapruimtes die ter beschikking worden gesteld voor het verstrekken van accommodatie van korte duur aan vreemden, (...)"

5 Blasi verhuurde verschillende gebouwen te München en bracht er vanaf 1984 emigranten uit Centraal- en Oost-Europa in onder, die door de gemeentelijke sociale dienst naar haar waren verwezen.

6 Blijkens de verwijzingsbeschikking waren de voor de huisvesting gebruikte gebouwen gewone woonhuizen, die telkens verschillende appartementen bevatten. De kamers die ter beschikking van de gezinnen werden gesteld, waren volledig gemeubileerd en uitgerust met kookgelegenheid. De kamers werden door de emigranten zelf schoongemaakt. Blasi zorgde voor de verstrekking en de reiniging van het beddengoed en voor de schoonmaak van de vloeren, trappenhuizen, badkamers en toiletten. Er werden geen maaltijden aan de bewoners verstrekt. De gebouwen beschikten niet over een receptie, dagverblijven of andere verblijfs- en gemeenschapsruimtes.

7 De stad München beschikte niet over een toewijzingsrecht, maar trad op als bemiddelaar en zond personen naar Blasi wanneer zij vernam dat bij laatstgenoemde appartementen beschikbaar waren.

8 Voor de kosten van de huisvesting, die door de stad München werden gedragen, verstrekte de gemeentelijke sociale dienst Blasi overnameverklaringen, doorgaans voor één maand, die — indien nodig — konden worden verlengd. De afrekening gebeurde op basis van een bepaald bedrag per dag, dat in onderlinge overeenstemming tussen Blasi en de stad München werd vastgesteld. Gedurende het thans in geding zijnde jaar, te weten 1984, bedroeg het 25 DM per persoon per dag.

9 De huurovereenkomsten werden op individuele grondslag tussen Blasi en de door de gemeentelijke sociale dienst van München verwezen huurders gesloten. De werkelijke verblijfsduur van de emigranten bedroeg meestal meer dan zes maanden. Uit de verwijzingsbeschikking blijkt, dat Blasi in verschillende brieven aan de stad München emigranten had afgewezen die slechts voor korte tijd bij haar wilden verblijven, en duidelijk had gemaakt, dat zij enkel wenste te verhuren aan personen die gedurende minstens zes maanden bij haar wilden verblijven. De huurovereenkomsten die Blasi met haar huurders sloot, hadden evenwel steeds betrekking op een periode van minder dan zes maanden.

10 Bij aanslagbiljet van 7 april 1987 werd Blasi overeenkomstig haar aangifte aangeslagen, en werd de BTW vastgesteld op 82 043 DM. Op grond van de vaststellingen in het rapport van de fiscale bedrijfscontrole van 28 december 1990 stelde het Finanzamt op 13 juli 1993 bij gewijzigde aanslag de BTW vast op 151 278 DM, op grond dat Blasi niet alle belastbare handelingen had opgegeven die zij in de periode van 1 januari tot en met 30 juni 1984 had verricht.

11 Aangezien het bezwaar tegen dit besluit werd verworpen, stelde Blasi beroep in bij het Finanzgericht München.

12 Blasi verzocht, dat de BTW die voor 1984 van haar werd gevorderd, na wijziging van de belastingaanslag, van de gewijzigde aanslag en van het besluit houdende verwerping van het bezwaar, zou worden nietigverklaard. Het Finanzamt concludeerde daarentegen tot afwijzing van het beroep.

13 Om te beginnen merkt het Finanzgericht München op, dat volgens de rechtspraak van het Bundesfinanzhof met betrekking tot § 4, punt 12, UStG onderbrenging in een hotel aan belasting onderworpen is, wannneer de ondernemer het oogmerk heeft, de ruimtes alleen voor tijdelijk onderdak beschikbaar te houden. De werkelijke duur van de huur is van weinig belang, omdat het volgens vaste rechtspraak bij onderbrenging door de overheid van emigranten of asielzoekers gaat om de looptijd van de huurovereenkomst. De huur wordt geacht van korte duur te zijn, indien de in de overeenkomst voorziene duur minder dan zes maanden bedraagt.

14 Het Finanzgericht München onderstreept, dat toepassing van deze criteria in de bij hem aanhangige zaak ertoe leidt, dat de handelingen van Blasi niet van BTW kunnen worden vrijgesteld omdat nooit een langlopende overeenkomst werd gesloten, ook al bestemde zij de door haar verhuurde ruimtes voor langdurige verhuur. Pas achteraf kon worden vastgesteld, dat de verhuur van appartementen door tussenkomst van de stad München gedurende verschillende jaren heeft plaatsgevonden, waarbij de werkelijke duur van de huur volgens de berekeningen van Blasi gemiddeld 14,4 maanden bedroeg.

15 Het Finanzgericht München merkt voorts op, dat de in § 4, punt 12, tweede volzin, van het UStG neergelegde uitzondering op de vrijstelling gebaseerd is op artikel 13 B, sub b, punt 1, van de Zesde richtlijn, dat bepaalt:

„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:

a) (...)

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 vakantiekampen of op kampeerterreinen;

(...)"

16 Nu artikel 13 B, sub b, punt 1, van de Zesde richtlijn enkel bepaalt, dat het verstrekken van accommodatie in sectoren met een soortgelijke functie als het hotelbedrijf niet valt onder de vrijstelling voor verpachting en verhuur van onroerende goederen, en niet specifiek vermeldt dat het om het verstrekken van accommodatie van korte duur moet gaan, vraagt het Finanzgericht München zich af, of § 4,

punt 12, tweede volzin, van het UStG verenigbaar is met deze bepaling. Derhalve legt het 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?"

17 Met zijn prejudiciële vragen, die tezamen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of artikel 13 B, sub b, punt 1, van de Zesde richtlijn aldus kan worden uitgelegd, dat het verstrekken van accommodatie van korte duur aan vreemden in de zin van het Duitse recht is te beschouwen als het verstrekken van accommodatie in sectoren met een soortgelijke functie als het hotelbedrijf in de zin van het gemeenschapsrecht, zodat deze handeling aan BTW onderworpen is. Hij vraagt zich tevens af, of het verenigbaar is met artikel 13 B, sub b, punt 1, om onderscheid te maken tussen belastbare en vrijgestelde handelingen naargelang de duur van de accommodatieverstrekking, gelet op het feit dat de vrijstelling enkel geldt voor verhuur op grond van een huurovereenkomst van meer dan zes maanden, terwijl de werkelijke totale duur van de verhuur van geen belang is.

18 Om te beginnen zij opgemerkt, dat volgens vaste rechtspraak de bewoordingen waarin de in artikel 13 van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstellingen zijn omschreven, strikt moeten worden uitgelegd, daar die vrijstellingen afwijkingen zijn van het algemene beginsel, dat omzetbelasting wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht (arresten van 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Jurispr. blz. 1737, punt 13, en 11 augustus 1995, Bulthuis-Griffioen, C-453/93, Jurispr. blz. I-2341, punt 19).

19 Het zinsdeel „met uitzondering van (...) het verstrekken van accommodatie, als omschreven in de wetgeving der lidstaten, in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie" in artikel 13 B, sub b, punt 1, van de Zesde richtlijn voert een uitzondering in op de in die bepaling neergelegde vrijstelling voor verpachting en verhuur van onroerende goederen. De in dat zinsdeel bedoelde handelingen worden dus onder het algemene stelsel van deze richtlijn geplaatst, dat alle belastbare handelingen aan belasting onderwerpt, behoudens de uitdrukkelijk voorziene uitzonderingen. Deze bepaling mag dan ook niet strikt worden uitgelegd.

20 Hieraan moet worden toegevoegd dat, zoals de advocaat-generaal in punt 18 van zijn conclusie heeft opgemerkt, de uitdrukking „sectoren met een soortgelijke functie" ruim moet worden uitgelegd, aangezien zij beoogt te verzekeren, dat het tijdelijk verstrekken van accommodatie op overeenkomstige wijze als in het hotelbedrijf, dat potentieel met dit laatste concurreert, aan belasting wordt onderworpen.

21 De lidstaten beschikken over een beoordelingsmarge om te bepalen, welke accommodatieverstrekkingen in afwijking van de vrijstelling voor verpachting en verhuur van onroerende goederen overeenkomstig artikel 13 B, sub b, punt 1, van de Zesde richtlijn moeten worden belast. Deze beoordelingsmarge wordt begrensd door het doel van deze bepaling, die, wat het ter beschikking stellen van woonruimten betreft, ertoe strekt de — belastbare — verstrekkingen van accommodatie in het hotelbedrijf of in sectoren met soortgelijke functies te onderscheiden van vrijgestelde handelingen, met name de verpachting en verhuur van onroerende goederen.

22 Het staat derhalve aan de lidstaten, bij de omzetting van artikel 13 B, sub b, punt 1, van de Zesde richtlijn de criteria in te voeren die zij passend achten om dit onderscheid aan te leggen.

23 Opgemerkt moet worden, dat de duur van de accommodatieverstrekking een passend criterium vormt om het verstrekken van accommodatie in het hotelbedrijf (als belastbare handeling) te onderscheiden van de verhuur van woonruimtes (als vrijgestelde handeling), voor zover accommodatieverstrekking in het hotelbedrijf zich juist van de verhuur van woonruimte onderscheidt door onder meer de duur van het verblijf. In het algemeen is het verblijf in een hotel eerder kort en het verblijf in een huurappartement tamelijk lang.

24 Zoals de advocaat-generaal in punt 20 van zijn conclusie heeft opgemerkt, lijkt daartoe toepassing van het criterium verstrekking van accommodatie van korte duur, volgens de betrokken bepaling minder dan zes maanden, een redelijk middel om te verzekeren, dat belasting wordt geheven over de handelingen van belastingplichtigen die een activiteit uitoefenen welke overeenstemt met de essentiële functie van een hotel, te weten het tijdelijk verstrekken van accommodatie in het kader van een commerciële relatie.

25 Wat bovendien de definitie van het begrip „korte duur" in het Duitse recht betreft, lijkt het in de rechtspraak van het Bundesfinanzhof gestelde vereiste dat, om de vrijstelling te genieten, door overlegging van een huur- of andere overeenkomst moet worden aangetoond dat de bedoeling bestaat een goed voor minstens zes maanden te verhuren, een gemakkelijk en passend criterium ter verwezenlijking van het doel van artikel 13 B van de Zesde richtlijn, dat erin bestaat de correcte en eenvoudige toepassing van de in die bepaling neergelegde vrijstellingen te verzekeren.

26 Evenwel moet worden erkend, dat het in bepaalde, vermoedelijk uitzonderlijke gevallen mogelijk is, dat sommige clausules van de huurovereenkomst, waaronder die aangaande de duur, de werkelijke contractuele verhoudingen niet geheel weergeven, bijvoorbeeld indien de belastingplichtige de duur van de huur niet vrij met zijn huurders kan overeenkomen omdat deze afhankelijk is van de overnameverklaringen van de overheidsinstanties. In dergelijke omstandigheden staat het in laatste instantie aan de nationale rechter om na te gaan, of het om die redenen, die onder meer tot uiting komen in automatische verlenging van de huurovereenkomsten, niet passend is om de werkelijke totale duur van de huisvesting in aanmerking te nemen in plaats van de in de huurovereenkomst vastgestelde duur.

27 Gelet op bovenstaande overwegingen, moet op de vragen van de verwijzende rechter worden geantwoord, dat artikel 13 B, sub b, punt 1, van de Zesde richtlijn aldus kan worden uitgelegd, dat het verstrekken van accommodatie van korte duur aan vreemden belastbaar is als handeling bestaande in het verstrekken van accommodatie in sectoren met een soortgelijke functie als het hotelbedrijf. Dienaangaande

staat artikel 13 B, sub b, punt 1, er niet aan in de weg, dat belasting wordt geheven over overeenkomsten die worden gesloten voor een duur van minder dan zes maanden, wanneer deze duur moet worden geacht de bedoeling van partijen weer te geven. Het staat evenwel aan de nationale rechter om na te gaan, of in de bij hem aanhangige zaak bepaalde elementen (zoals de automatische verlenging van de huurovereenkomst) er niet op wijzen, dat de in de huurovereenkomst vastgestelde duur niet overeenkomt met de werkelijke bedoeling van de partijen. In dat geval moet niet de in de huurovereenkomst vastgestelde duur, maar veeleer de werkelijke totale duur van de huisvesting in aanmerking worden genomen.

Kosten

28 De kosten door de Duitse regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer)

uitspraak doende op de door het Finanzgericht München bij beschikking van 20 september 1995 gestelde vragen, verklaart voor recht:

Artikel 13 B, sub b, punt 1, van de 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, kan aldus worden uitgelegd, dat het verstrekken van accommodatie van korte duur aan vreemden belastbaar is als handeling bestaande in het verstrekken van accommodatie in sectoren met een soortgelijke functie als het hotelbedrijf. Dienaangaande staat artikel 13 B, sub b, punt 1, er niet aan in de weg, dat belasting wordt geheven over overeenkomsten die worden gesloten voor minder dan zes maanden, wanneer deze duur moet worden geacht de bedoeling van partijen weer te geven. Het staat evenwel aan de nationale rechter om na te gaan, of in de bij hem aanhangige zaak bepaalde elementen (zoals de automatische verlenging van de huurovereenkomst) er niet op wijzen, dat de in de huurovereenkomst vastgestelde duur niet overeenkomt met de werkelijke bedoeling van de partijen. In dat geval moet niet de in de huurovereenkomst vastgestelde duur, maar veeleer de werkelijke totale duur van de huisvesting in aanmerking worden genomen.

Gulmann Wathelet Moitinho de Almeida

Edward Puissochet

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 12 februari 1998.

De griffier

R. Grass

De president van de Vijfde kamer

C. Gulmann