DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 12 februari 1998 *

I mål C-346/95,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget, från Finanzgericht München (Tyskland), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Elisabeth Blasi

och

Finanzamt München I,

angående tolkningen av artikel 13 B b 1 i 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),

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C. Gulmann samt domarna M. Wathelet, referent, J. C. Moitinho de Almeida, D. A. O. Edward och J.-P. Puissochet,

* Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokat: F. G. Jacobs,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören D. Louterman-Hubeau,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Tysklands regering, genom Ernst Röder, Ministerialrat, och Bernd Kloke, Oberregierungsrat, båda vid förbundsekonomiministeriet, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom juridiske rådgivaren Jürgen Grunwald, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 5 juni 1997 av: Elisabeth Blasi, företrädd av advokaten Hans-W. Weindl, München, den tyska regeringen, företrädd av Ernst Röder och Claus-Dieter Quassowski, Regierungsdirektor, förbundsekonomiministeriet, i egenskap av ombud, och kommissionen, företrädd av Jürgen Grunwald,

och efter att den 25 september 1997 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Finanzgericht München har genom beslut av den 20 september 1995, som inkom till domstolen den 9 november samma år, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget

ställt tre frågor om tolkningen av artikel 13 B b 1 i 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, nedan kallat sjätte direktivet).

2 Dessa frågor har uppkommit i en tvist mellan Elisabeth Blasi och Finanzamt München I (skatteförvaltning, nedan kallat Finanzamt) om skyldighet för Elisabeth Blasi att betala mervärdesskatt på tillhandahållande av logi som, enligt tysk rätt, betraktas som kortvarigt, eftersom det sker på grundval av hyreskontrakt med en hyrestid som understiger sex månader.

3 Av beslutet om hänskjutande framgår att de bestämmelser i tysk rätt som är tillämpliga på omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, och som motsvarar artikel 13 B b 1 i sjätte direktivet, återfinns i 1980 års lydelse av Umsatzsteuergesetz (lag om omsättningsskatt, nedan kallad UStG).

4 I 4 § 12 punkten första stycket a och andra stycket föreskrivs följande:

"Bland de transaktioner som avses i 1.1 § 1—3 skall undantag från skatteplikt medges för:

...

12.

a) uthyrning och utarrendering av fast egendom, av rättigheter för vilka civilrättsliga bestämmelser beträffande fast egendom är tillämpliga och av statliga suveränitetsrättigheter som avser nyttjande av mark,

b) ...

c) ...

Undantag från skatteplikt medges inte för uthyrning av bostadsrum och sovrum som tillhandahålls för logi under kort tid åt främmande personer ['Fremden']..."

5 Elisabeth Blasi hyrde ut vissa byggnader i München och tillhandahöll där, från och med år 1984, logi åt flyktingfamiljer från Central- och Östeuropa, som skickades till henne av den kommunala socialhjälpsmyndigheten.

6 Det framgår av beslutet om hänskjutande att de hus som tjänade som logi var vanliga bostadshus med flera lägenheter i varje. Helt möblerade rum och rum utrustade med kokmöjligheter tillhandahölls familjerna. Rummen städades av flyktingarna själva. Elisabeth Blasi svarade för tillhandahållande och tvätt av lakan samt rengöring av golv, trappor, badrum och toaletter. Inga måltider serverades hyresgästerna. Husen hade varken reception eller gemensamma uppehållsrum eller andra utrymmen för gemensamt nyttjande.

7 Staden München ägde inte rekvisitionsrätt men agerade i egenskap av mellanhand och hänvisade personer till Elisabeth Blasi när man fick reda på att lägenheter fanns tillgängliga hos henne.

8 För kostnaderna för logi, som bars av staden München, tillsände den kommunala socialhjälpsmyndigheten Elisabeth Blasi kostnadsåtaganden som vanligen avsåg en månad med möjlighet till förlängning vid behov. Betalning utgick med ett visst belopp per dag, vilket hade fastställts genom en överenskommelse mellan Elisabeth Blasi och staden München. Under det år som tvisten gäller, nämligen år 1984, uppgick detta belopp till 25 DM per dag och person.

9 Hyreskontrakten slöts i varje enskilt fall mellan Elisabeth Blasi och de hyresgäster som anvisades av staden Münchens socialhjälpsmyndighet. I flertalet av fallen uppgick flyktingarnas faktiska vistelsetid till mer än sex månader. Det framgår av beslutet om hänskjutande att Elisabeth Blasi genom olika skrivelser adresserade till staden München hade vägrat ta emot flyktingar som endast önskade bo hos henne under en kort tid och hade också tillkännagivit sin önskan att endast hyra ut till personer som ville vistas hos henne i minst sex månader. De hyreskontrakt som slöts mellan Elisabeth Blasi och hennes hyresgäster skrevs emellertid alltid för en period som understeg sex månader.

10 Genom ett taxeringsbeslut av den 7 april 1987 påfördes Elisabeth Blasi skatt på grundval av sin deklaration och mervärdesskatten fastställdes till ett belopp av 82 043 DM. Till följd av det protokoll som upprättades efter räkenskapskontroll av den 28 december 1990 fastställde Finanzamt, genom ett rättelsebeslut av den 13 juli 1993, mervärdesskatten till ett belopp av 151 278 DM, med motiveringen att Elisabeth Blasi inte hade deklarerat alla de skattepliktiga transaktioner hon genomfört under perioden från och med den 1 januari till och med den 30 juni 1984.

11 När det klagomål som riktades mot detta beslut förblev resultatlöst, väckte Elisabeth Blasi talan vid Finanzgericht München.

12 Elisabeth Blasi yrkade att beslutet, såvitt avser den mervärdesskatt som hon krävdes på för år 1984, efter ändring av taxeringsbeslutet, rättelsebeslutet och beslutet om att avslå klagomålet, skulle upphävas. Finanzamt å sin sida yrkade att talan skulle ogillas.

13 Finanzgericht München har inledningsvis konstaterat att en transaktion som går ut på att tillhandahålla hotellogi, enligt Bundesfinanzhofs rättspraxis beträffande 4 § 12 punkten i UStG, betraktas som skattepliktig om den ekonomiske aktörens avsikt är att endast hålla lokalerna tillgängliga för tillfälligt logi. Den faktiska hyrestiden spelar ingen roll eftersom det, enligt fast rättspraxis, när det gäller tillhandahållande av logi åt flyktingar eller asylsökanden på de offentliga myndigheternas bekostnad, är den hyrestid som anges i hyreskontraktet som är avgörande. Det anses röra sig om uthyrning under kort tid när den hyrestid som anges i kontraktet understiger sex månader.

14 Finanzgericht München har understrukit att det, om man tillämpar dessa kriterier i målet vid den nationella domstolen, förefaller som om de transaktioner Elisabeth Blasi har genomfört inte kan medges undantag från mervärdesskatteplikt, eftersom något långtidskontrakt aldrig har slutits, även om hennes avsikt var att hyra ut bostäderna under längre tid. Det är först i efterhand som det kunde konstateras att uthyrningen av lägenheterna med staden München som mellanhand avsåg flera år; den genomsnittliga hyrestiden var enligt Elisabeth Blasis beräkningar 14,4 månader.

15 Finanzgericht München har också påpekat att det undantag från skatteplikt som har införts genom 4 § 12 punkten andra meningen i UStG grundas på artikel 13 B b 1 i sjätte direktivet, vari föreskrivs:

"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:

a) ...

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,

..."

16 Eftersom det undantag från skatteplikt för utarrendering och uthyrning av fast egendom som föreskrivs i artikel 13 B b 1 i sjätte direktivet inte är tillämpligt på tillhandahållande av logi som sker inom branscher med en funktion motsvarande hotellbranschens, utan att specifikt hänvisa till logi som tillhandahålls för kortare

tid, önskar Finanzgericht München få klarhet i huruvida 4 § 12 punkten andra meningen i UStG är förenlig med denna bestämmelse. Den har därför 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?"

17 Den nationella domstolen önskar med sina frågor, som skall behandlas tillsammans, i sak få klarhet i huruvida artikel 13 B b 1 i sjätte direktivet kan tolkas på så sätt att de transaktioner som enligt tysk rätt motsvarar tillhandahållande av logi under kortare tid åt främmande personer i gemenskapsrättslig mening utgör tillhandahållande av logi som sker inom branscher med en funktion motsvarande hotellbranschens och därför är mervärdesskattepliktiga. Den önskar likaledes få klarhet i huruvida det är förenligt med artikel 13 B b 1 i sjätte direktivet att skilja mellan skattepliktiga transaktioner och transaktioner för vilka det medges undantag från skatteplikt utifrån den tidsrymd under vilken tillhandahållandet av logi sker, varvid undantaget är förbehållet hyrestransaktioner som tar sig uttryck i slutandet av hyreskontrakt för längre tid än sex månader, oavsett den faktiska sammanlagda hyrestidens längd.

18 Det skall inledningsvis konstateras att, enligt fast rättspraxis, de begrepp som används i undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet skall tolkas strikt, eftersom dessa undantag innebär avsteg från den allmänna principen enligt vilken mervärdesskatten skall betalas för varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en skattskyldig person mot vederlag (dom av den 15 juni 1989 i mål 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, REG 1989, s. 1737, punkt 13, och av den 11 augusti 1995 i mål C-453/93, Bulthuis-Griffioen, REG 1995, s. I-2341, punkt 19).

19 Genom formuleringen "dock icke för ... tillhandahållande av logi, såsom detta definieras i medlemsstaternas lagstiftning, inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion" som återfinns i artikel 13 B b 1 i sjätte direktivet införs en begränsning av det undantag från skatteplikt som i denna bestämmelse föreskrivs för utarrendering och uthyrning av fast egendom. De transaktioner som anges däri faller således under det allmänna systemet för detta direktiv, som syftar till att mervärdesbeskatta alla skattepliktiga transaktioner utom i uttryckligen angivna undantagsfall. Denna bestämmelse skall således inte tolkas strikt.

20 Det skall tilläggas, på sätt som generaladvokaten har påpekat i punkt 18 i sitt förslag till avgörande, att uttrycket "branscher med liknande funktion" bör 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.

21 Vid definitionen av sådant tillhandahållande av logi som skall beskattas med avvikelse från undantaget för utarrendering och uthyrning av fast egendom, i enlighet med artikel 13 B b 1 i sjätte direktivet, åtnjuter medlemsstaterna ett utrymme för skönsmässig bedömning. Detta utrymme begränsas av syftet med bestämmelsen, nämligen, eftersom det rör sig om tillhandahållande av bostadsrum, att det — skattepliktiga — tillhandahållandet av logi inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion skall skiljas från de transaktioner för vilka det medges undantag från skatteplikt och som utgörs av utarrendering och uthyrning av fast egendom.

22 Det ankommer följaktligen på medlemsstaterna att vid införlivandet av artikel 13 B b 1 i sjätte direktivet införa de kriterier som de anser lämpliga för att upprätthålla denna distinktion.

23 Det kan konstateras att det förhållandet, att man skiljer mellan tillhandahållande av logi inom hotellbranschen (som skattepliktig transaktion) och uthyrning av bostadsrum (som transaktion för vilken det medges undantag från skatteplikt) utifrån den tidsrymd under vilken tillhandahållandet av logi sker, utgör ett lämpligt kriterium, eftersom hotellogi just skiljer sig från uthyrning av ett bostadsrum genom bland annat vistelsens längd. I allmänhet är vistelsen på ett hotell ganska kort och vistelsen i en hyreslägenhet tämligen lång.

24 Som generaladvokaten har påpekat i punkt 20 i sitt förslag till avgörande förefaller användningen av kriteriet tillhandahållande av logi under kort tid, vilket definitionsmässigt rör sig om kortare tid än sex månader, som ett rimligt sätt att säkerställa att de transaktioner beskattas som utförs av skattskyldiga vilka utövar en sådan verksamhet som liknar den funktion ett hotell huvudsakligen fyller, det vill säga att tillhandahålla tillfälligt logi inom ramen för ett affärsmässigt förhållande.

25 Vad dessutom beträffar definitionen av begreppet kort tid i tysk rätt förefaller det krav som ställs upp i Bundesfinanzhofs rättspraxis, att det för att komma i åtnjutande av undantag från skatteplikt krävs att man med hjälp av ett hyreskontrakt eller annat kontrakt kan styrka avsikten att hyra ut egendomen för en tid av minst sex månader, vara ett kriterium som är lätt att använda och ägnat att uppnå det syfte som artikel 13 B i sjätte direktivet har, nämligen att säkerställa en korrekt och enkel tillämpning av de undantag från skatteplikt som föreskrivs i denna bestämmelse.

26 Det skall emellertid erkännas att det i vissa situationer, som förmodligen är av undantagskaraktär, är möjligt att vissa klausuler i hyreskontraktet, bland annat beträffande hyrestidens längd, inte helt och hållet återspeglar det faktiska avtalsförhållandet. Den skattskyldige kan till exempel inte fritt med sina hyresgäster fastställa hyrestidens längd när denna är beroende av kostnadsåtaganden från offentliga myndigheter. Under sådana omständigheter ankommer det i sista hand på den nationella domstolen att undersöka huruvida det, på grund av dessa orsaker som bland annat kan ta sig uttryck i automatisk förlängning av hyreskontraktet, inte vore lämpligare att ta hänsyn till faktiska sammantagna tidsrymd under vilken tillhandahållandet av logi sker snarare än till den hyrestid som finns angiven i hyreskontraktet.

27 Mot bakgrund av de överväganden som har gjorts ovan skall den nationella domstolens frågor besvaras sålunda, att artikel 13 B b 1 i sjätte direktivet kan tolkas på så sätt att tillhandahållande av logi under kort tid åt främmande personer är skattepliktigt, såsom tillhandahållande av logi inom branscher med en funktion

motsvarande hotellbranschens. Artikel 13 B b 1 hindrar i detta avseende inte att beskattningen tillämpas på kontrakt som har slutits för en tid som understiger sex månader, eftersom denna tid skall anses vara ett uttryck för parternas avsikter. Det ankommer emellertid på den nationella domstolen att i det mål som är anhängigt vid den undersöka huruvida vissa inslag (som till exempel en automatisk förlängning av hyreskontraktet) tyder på att den tid som har angetts i hyreskontraktet inte återspeglar parternas verkliga avsikter, och det är lämpligare att ta hänsyn till den faktiska sammantagna tidsrymd under vilken tillhandahållande av logi sker snarare än till den hyrestid som finns angiven i hyreskontraktet.

Rättegångskostnader

28 De kostnader som har förorsakats den tyska regeringen och Europeiska gemenskapernas kommission, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 20 september 1995 har ställts av Finanzgericht München — följande dom:

Artikel 13 B b 1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter

— Gemensamt system för mervärdesskatt enhetlig beräkningsgrund kan tolkas på så sätt att tillhandahållande av logi under kort tid åt främmande personer är skattepliktigt, såsom tillhandahållande av logi inom branscher med en funktion motsvarande hotellbranschens. Artikel 13 B b 1 hindrar i detta avseende inte att beskattningen tillämpas på kontrakt som har slutits för en tid som understiger sex månader, eftersom denna tid skall anses vara ett uttryck för parternas avsikter. Det ankommer emellertid på den nationella domstolen att i det mål som är anhängigt vid den undersöka huruvida vissa inslag (som till exempel en automatisk förlängning av hyreskontraktet) tyder på att den tid som har angetts i hyreskontraktet inte återspeglar parternas verkliga avsikter, och det är lämpligare att ta hänsyn till den faktiska sammantagna tidsrymd under vilken tillhandahållande av logi sker snarare än till den hyrestid som finns angiven i hyreskontraktet.

Gulmann Wathelet Moitinho de Almeida

Edward Puissochet

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 12 februari 1998.

R. Grass

Justitiesekreterare

C. Gulmann

Ordförande på femte avdelningen