



Datum van
inontvangstneming

:

21/07/2022

Zaak C-344/22

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

27 mei 2022

Verwijzende rechter:

Bundesfinanzhof (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

15 december 2021

Verzoekster en verzoekster tot *Revision*:

Gemeente A

Verweerder en verweerder in *Revision*:

Finanzamt



BUNDESFINANZHOF

BESLISSING

In de zaak

Gemeente A

verzoekster en verzoekster tot *Revision*

gemachtigde:

[OMISSIS]

tegen

Finanzamt

verweerder en verweerder in *Revision*

inzake omzetbelasting over 2009 tot en met 2012

heeft de Negende Senat

na de mondelinge behandeling ter terechtzitting op 15 december 2021 beslist:

Dictum

I. Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

1. Verricht, in omstandigheden als die van het hoofdgeding, een gemeente die op grond van een gemeentelijk statuut voor de terbeschikkingstelling van kuurfaciliteiten (zoals een kuurpark, kuurhuis en paden) „toeristenbelasting” (ter hoogte van een bepaald bedrag per verblijfsdag) heft van gasten die in de gemeente verblijven (kuurgasten), met de terbeschikkingstelling van de kuurfaciliteiten aan kuurgasten tegen betaling van de toeristenbelasting ook dan een economische activiteit in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, wanneer de kuurfaciliteiten toch al voor iedereen (en dus bijvoorbeeld ook voor inwoners of andere personen die geen toeristenbelasting verschuldigd zijn) vrij toegankelijk zijn?

2. Ingeval de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: is, in de omstandigheden van het hoofdgeding, bij de beoordeling of de behandeling van de gemeente als niet-belastingplichtige zou leiden tot „een verstoring van de mededinging van enige betekenis” in de zin van artikel 13, lid 1, tweede alinea, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, de relevante geografische markt uitsluitend het grondgebied van de gemeente?

II. [OMISSIS].

Motivering

I.

- 1 Tussen de partijen is in geschil of verzoekster en verzoekster tot *Revision* (hierna: „verzoekster”), een publiekrechtelijke rechtspersoon, vanaf 2009 tot en met 2012 (de litigieuze jaren) een economische activiteit als ondernemer heeft verricht en daarom recht heeft op aftrek van voorbelasting.

- 2 Verzoekster, een gemeente, is een door de overheid erkend luchtkuuroord met een therapeutisch klimaat. Het kuurbedrijf van verzoekster wordt sinds 1 januari 1997 (laatstelijk onder de naam „B”) op grond van het gemeenterecht geëxploiteerd als een zogenoemde onderneming zonder rechtspersoonlijkheid en is volgens de Duitse wet op de vennootschapsbelasting een commercieel bedrijf (hierna: „kuurbedrijf”).
- 3 Verzoekster heft krachtens § 4 van de Gemeindeordnung voor Baden-Württemberg (wet op de organisatie van de gemeenten van de deelstaat Baden-Württemberg, Duitsland; hierna: „GemO”) [OMISSIS] juncto haar statuut [OMISSIS] [lokale regelgeving van de gemeente A (OMISSIS)] toeristenbelasting:

„§ [...] Heffing van toeristenbelasting

De gemeente heft toeristenbelasting teneinde haar kosten te dekken voor de bouw en het onderhoud van de voor kuur- en recreatiedoeleinden ter beschikking gestelde faciliteiten en voor de voor dit doel georganiseerde evenementen.

§ [...] Schuldnaars van de toeristenbelasting

(1) Toeristenbelasting wordt geheven van alle personen die in de gemeente verblijven maar geen inwoners van de gemeente zijn (niet-inwoners) en die in de gelegenheid worden gesteld om van de faciliteiten gebruik te maken en aan de evenementen als bedoeld in § [...] deel te nemen.

(2) Daarnaast zijn inwoners van de gemeente die het centrum van hun levensbelangen in een andere gemeente hebben (jaarlijkse forfaitaire toeristenbelasting) en niet-inwoners die om beroepsredenen in de kuurgemeente verblijven om aan congressen of andere evenementen deel te nemen, toeristenbelasting verschuldigd.

(3) Toeristenbelasting wordt niet geheven van niet-inwoners en inwoners die in de gemeente werken of een opleiding volgen. [...]

§ [...] Maatstaf en tarief van de toeristenbelasting

(1) De toeristenbelasting bedraagt per persoon en per verblijfsdag [...]

(3) De dag van aankomst en de dag van vertrek worden samengeteld als één verblijfsdag.

(4) Inwoners van de gemeente die toeristenbelasting verschuldigd zijn, betalen een jaarlijkse forfaitaire toeristenbelasting, ongeacht de duur en de frequentie alsook het seizoen van hun verblijf. Deze bedraagt per persoon [...]

§ [...] Meldingsplicht

(1) Eenieder die personen tegen betaling verblijf biedt, een kampeerterein exploiteert of zijn woning als vakantiewoning aan niet-inwoners tegen betaling ter beschikking stelt, is gehouden de personen die bij hem verblijven, binnen drie dagen na aankomst of vertrek aan of af te melden. [...]

(2) Daarnaast zijn reisorganisaties verplicht om aan te geven of de toeristenbelasting ook bij de door de reiziger aan de reisorganisatie te betalen vergoeding is inbegrepen. [...]

§ [...] Heffing en betaling van de toeristenbelasting

(1) De personen op wie krachtens § [...], lid [...] en [...] een meldingsplicht rust, dienen de toeristenbelasting op de belastingplichtigen te verhalen en deze aan de gemeente af te dragen, tenzij een aanslag in de toeristenbelasting overeenkomstig § [...], lid [...] wordt opgelegd. Zij zijn jegens de gemeente aansprakelijk voor de volledige en correcte heffing van de toeristenbelasting. [...]"

- 4 Met deze inkomsten heeft verzoekster in de litigieuze jaren de bouw, het onderhoud en de renovatie van kuurfaciliteiten (zoals kuurpark, kuurhuis, paden) gefinancierd. Deze faciliteiten zijn voor iedereen vrij toegankelijk; een kuurbewijs is niet verplicht voor de toegang.
- 5 In de btw-aangiften over de litigieuze jaren heeft verzoekster de toeristenbelasting als een vergoeding voor een aan btw onderworpen activiteit (kuurbedrijf) beschouwd en de voorbelasting over alle toerismegerelateerde diensten in een eerder stadium afgetrokken.
- 6 Verweerder en verweerder in *Revision* (belastingdienst; hierna: „Finanzamt“) heeft een belastingcontrole uitgevoerd. De inspecteur [OMISSIS] heeft de afgetrokken voorbelasting aanzienlijk verlaagd. De voorbelasting die geen verband hield met het kuurbedrijf, is niet erkend. Ook de voorbelasting die betrekking had op het kuurhuis, mocht alleen worden afgetrokken voor zover het kuurhuis tegen betaling werd verhuurd. Naar de mening van de inspecteur bestaat er geen recht op aftrek van voorbelasting voor diensten in een eerder stadium met betrekking tot de paden, loipes en andere faciliteiten buiten het kuurpark.
- 7 Het Finanzamt heeft gevolg gegeven aan deze vaststellingen en op 20 maart 2015 overeenkomstige naheffingsaanslagen in de omzetbelasting opgelegd. Na afwijzing van het bezwaar [OMISSIS] heeft het Finanzgericht Baden-Württemberg (belastingrechter in eerste aanleg van de deelstaat Baden-Württemberg, Duitsland) het beroep verworpen bij arrest van 18 oktober 2018 (1 K 1458/18, gepubliceerd in *Zeitschrift für Kommunal Finanzen*, 2019, blz. 36). De rechter was van oordeel dat verzoekster – afgezien van de (gedeeltelijke) privaatrechtelijke terbeschikkingstelling van het kuurhuis voor evenementen en

als restaurant onder bezwarende titel – door haar activiteit met betrekking tot de heffing van toeristenbelasting niet als ondernemer heeft gehandeld. Zij heeft in dit verband geen diensten aan de kuurgasten als ondernemer verleend; de behandeling van verzoekster als niet-belastingplichtige leidt namelijk niet tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis. De diensten in hun geheel kunnen niet worden verleend door particuliere aanbieders, omdat deze niet in staat zijn om in dezelfde behoefte van de kuurgasten te voorzien. Aangezien de „exploitatie van kuurfaciliteiten” tegen betaling van een toeristenbelasting geen bedrijfsactiviteit vormt, is de in de aangifte vermelde omzet uit de heffing van toeristenbelasting bovendien niet aan omzetbelasting onderworpen en moet de reeds door het Finanzamt toegekende aftrek van voorbelasting bijgevolg worden geweigerd. Evenwel is het niet toegestaan dat de fiscale situatie van verzoekster door een herziene aanslag verslechtert.

- 8 Subsidiair heeft het Finanzgericht uiteengezet dat verzoekster, zelfs indien zij door de „exploitatie van kuurfaciliteiten” tegen betaling van een toeristenbelasting bedrijfsactiviteiten zou hebben verricht, in ieder geval geen (verdere) voorbelasting mocht aftrekken omdat er geen verband bestaat tussen de kosten voor de bouw, het onderhoud en de exploitatie van de faciliteiten en haar (veronderstelde) economische activiteit („kuurbedrijf”).
- 9 In *Revision* stelt verzoekster schending van het materiële en formele recht. In aanvulling op haar oorspronkelijke conclusie verzoekt zij om rekening te houden met verdere bedragen aan voorbelasting.
- 10 [OMISSIS].

II.

- 11 De Senat schorst de procedure en verzoekt het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) overeenkomstig artikel 267, derde alinea, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: „VWEU”) om een prejudiciële beslissing over de in het dictum weergegeven vragen.
- 12 **1. Toepasselijke bepalingen**
- 13 **a) Duits recht**
- 14 **§ 1, lid 1, punt 1, van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”)**

(1) De volgende handelingen zijn aan omzetbelasting onderworpen:

1. de leveringen en andere prestaties die een ondernemer in het kader van zijn bedrijf onder bezwarende titel in het binnenland verricht. Handelingen die uit hoofde van de wet of een overheidsbevel worden verricht, of op grond van een wettelijke bepaling worden geacht te zijn verricht, zijn niet van belastingheffing uitgesloten;

15 § 2, leden 1 en 3, UStG, in de versie die gold tijdens de litigieuze jaren

1. Ondernemer is hij die een bedrijf of beroep zelfstandig uitoefent. De onderneming omvat alle bedrijfs- of beroepsactiviteiten van de ondernemer. Een bedrijfs- of beroepswerkzaamheid is elke duurzame werkzaamheid ter verwerving van inkomsten, ook wanneer een winstogmerk ontbreekt of een vereniging van personen slechts ten behoeve van haar leden werkzaam is.

[...]

3. Publiekrechtelijke rechtspersonen oefenen slechts een bedrijf of beroep uit in het kader van hun bedrijfsactiviteiten [§ 1, lid 1, punt 6, en § 4 Körperschaftsteuergesetz (wet op de vennootschapsbelasting)] en hun land- of bosbouwbedrijven. [...]

16 § 12, lid 2, punt 9, UStG

(2) Er geldt een verlaagd tarief van 7 % voor de volgende handelingen:

[...]

9. handelingen die rechtstreeks verband houden met de exploitatie van zwembaden en de toediening van therapeutische baden. Hetzelfde geldt voor de terbeschikkingstelling van kuurfaciliteiten, indien een toeristenbelasting als tegenprestatie verschuldigd is; [...]

17 § 15, lid 1, eerste zinsnede, punt 1, eerste zinsnede, UStG

(1) De ondernemer mag de volgende bedragen aan voorbelasting in aftrek brengen:

1. de wettelijk verschuldigde belasting over leveringen en andere prestaties die ten behoeve van zijn onderneming door een andere ondernemer zijn verricht. [...]

18 § 13, lid 1, eerste zinsnede, van het Straßengesetz voor Baden-Württemberg (wegenwet van de deelstaat Baden-Württemberg, Duitsland; hierna: „StrG”) in de versie van 11 mei 1992 (GBl. BW 1992, 329)

(1) Het gebruik van openbare wegen is aan eenieder toegestaan voor eenieders bestemming en overeenkomstig het wegen- en verkeersreglement binnen de in het verkeer gebruikelijke grenzen (usus publicus).

19 § 4, lid 1, GemO

(1) Gemeenten kunnen aangelegenheden bij statuut regelen, voor zover deze niet bij overheidsbevelen zijn geregeld en de wet geen bepalingen bevat. [OMISSIS].

20 § 10, leden 2 en 3, GemO

(2) De gemeente zorgt, binnen de grenzen van haar mogelijkheden, voor de openbare voorzieningen die voor het economische, sociale en culturele welzijn van de inwoners noodzakelijk zijn. De inwoners hebben in het kader van de toepasselijke wetgeving het recht om volgens dezelfde beginselen gebruik te maken van de openbare voorzieningen van de gemeente. Zij zijn verplicht om de gemeentelijke heffingen te betalen.

(3) Personen die in de gemeente onroerend goed bezitten of een bedrijf uitoefenen en niet in de gemeente wonen, hebben op dezelfde wijze recht om gebruik te maken van de openbare voorzieningen die er voor grondbezitters of ondernemers in de gemeente bestaan en zijn verplicht om bij te dragen in de gemeentelijke lasten voor hun onroerend goed of bedrijf.

21 § 2, lid 1, van het Kommunalabgabengesetz (wet op gemeentebelastingen; hierna: „KAG”)

(1) Gemeentelijke heffingen worden krachtens een statuut geheven. Het statuut bepaalt met name de groep van belastingplichtigen, het voorwerp, de heffingsmaatstaf en het tarief alsook de reden voor en de vervaldag van de belastingschuld.

22 b) Unierecht

23 Artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”)

1. Als „belastingplichtige” wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. Als „economische activiteit” worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. [...]

24 Artikel 168, onder a), van de btw-richtlijn

Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht; [...]

25 2. Eerste prejudiciële vraag

- a) De Senat acht het niet uitgesloten dat er in casu, anders dan wat beide partijen unaniem voorstaan, van meet af aan geen sprake is van een economische activiteit in de zin van artikel 2, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn.
- 26 aa) Het recht op aftrek van voorbelasting veronderstelt dat de litigieuze handelingen in een eerder stadium verband houden met een goederenlevering of dienst onder bezwarende titel. Bij een richtlijnconforme uitlegging veronderstelt § 15, lid 1, eerste zinsnede, punt 1, UStG dat de ondernemer prestaties voor zijn onderneming (§ 2, lid 1, UStG, artikel 9 van de btw-richtlijn) en bijgevolg voor zijn economische activiteiten ter verwerving van inkomsten wil gebruiken [§ 1, lid 1, punt 1, UStG, artikel 2, lid 1, onder a) en c), van de btw-richtlijn] [vaste rechtspraak, zie bijvoorbeeld arresten van het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland; hierna: „BFH”) van 9 februari 2012, V R 40/10, BFHE 236, 258, BStBl II 2012, 844, punt 19 e.v.; 15 april 2015, V R 44/14, BFHE 250, 263, BStBl II 2015, 679, punt 10; 21 oktober 2015, XI R 28/14, BFHE 252, 460, BStBl II 2016, 550, punt 28; 2 december 2015, V R 15/15, BFHE 252, 472, BStBl II 2016, 486, punt 14, en 18 september 2019, XI R 19/17, BFHE 267, 98, BStBl II 2020, 172, punt 15].
- 27 bb) Of aan de voorwaarden voor een uitwisseling van prestaties is voldaan, moet in dit verband niet worden beoordeeld aan de hand van het burgerlijk recht, maar uitsluitend aan de hand van de criteria van de btw-wetgeving die door het Unierecht worden geregeld [zie arresten van het BFH van 17 december 2009, V R 1/09, BFH/NV 2010, 1869, punt 17, en 16 januari 2014, V R 22/13, BFH/NV 2014, 736, punt 22; arresten van het Bundesgerichtshof (hoogste federale rechter in burgerlijke en strafzaken, Duitsland) van 18 mei 2011, VIII ZR 260/10, *Umsatzsteuer-Rundschau* 2011, 813, punt 11 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en het BFH van 22 mei 2019, XI R 20/17, BFH/NV 2019, 1256, punt 18]. De beoordeling of een vergoeding wordt betaald als tegenprestatie voor een dienst, is een Unierechtelijke vraag die los van de beoordeling naar nationaal recht moet worden beantwoord (zie arrest van het Hof van 22 november 2018, *Meo-Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, punt 6[9]; arresten van het BFH van 21 december 2016, XI R 27/14, BFHE 257, 154, BStBl II 2021, 779, punt 29, met aldaar aangehaalde rechtspraak, en 13 februari 2019, XI R 1/17, BFHE 263, 560, BStBl II 2021, 785, punt 18, en BFH/NV 2019, 1256, punt 18).
- 28 cc) Er is slechts sprake van een dienst onder bezwarende titel indien tussen de verrichter en de afnemer van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt van de aan de ontvanger verleende dienst (zie bijvoorbeeld arresten van het Hof van 18 juli 2007, *Société thermale d’Eugénie-les-Bains*, C-277/05, EU:C:2007:440, punt 19; 23 december 2015, *Air France-KLM en Hop!-Brit Air*, C-250/14 en C-289/14, EU:C:2015:841, punt 22; 22 juni 2016, *Cesky rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, punt 21; 18 januari 2017, *SAWP*, C-37/16, EU:C:2017:22, punt 25; 22 november 2018, *Meo-Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, punt 39, en het BFH, BFHE 257, 154, BStBl II 2021, 779, punt 16; BFHE 263, 560, BStBl II 2021,

- 785, punt 16, en BFH/NV 2019, 1256, punt 15). De afnemer van de dienst moet kunnen worden geïdentificeerd. Hij moet een voordeel ontvangen dat leidt tot een verbruik in de zin van de gemeenschappelijke btw-wetgeving (zie bijvoorbeeld arresten van het BFH van 7 mei 2005, V R 34/03, BFHE 211, 59, BStBl II 2007, 66, onder II.1, punt 14, met aldaar aangehaalde rechtspraak van het Hof; BFH/NV 2014, 736, punt 20, en BFH/NV 2019, 1256, punt 16).
- 29 dd) Volgens de rechtspraak van het BFH is het voor het bestaan van een voor verbruik in aanmerking komend voordeel beslissend dat de individuele afnemer van de dienst een concreet voordeel uit de dienst haalt (zie arresten van het BFH van 18 december 2008, V R 38/06, BFHE 225, 155, BStBl II 2009, 749, onder II.3.b, punt 38, en 28 mei 2013, XI R 32/11, BFHE 243, 419, BStBl II 2014, 411, punt 49). Indien een dienst uit (verplichte) bijdragen wordt gefinancierd, is er geen sprake van een dienst onder bezwarende titel wanneer de uit een dienst voortvloeiende voordelen (slechts) indirect voortvloeien uit de voordelen die op algemene wijze de gehele sector of een andere soortgelijke sector ten goede komen (zie arrest van het Hof van 8 maart 1988, *Apple and Pear Development Council*, C-102/86, EU:C:1988:120, en het BFH van 23 september 2020, XI R 35/18, BFHE 271, 243, punt 53 e.v. en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 30 ee) Op grond daarvan is er [in casu] eventueel geen sprake van een dienst onder bezwarende titel. Verzoeksters kuurfaciliteiten zijn namelijk kosteloos toegankelijk voor het publiek en een kuurbewijs is niet verplicht voor de toegang. Bijgevolg kunnen ook personen die geen toeristenbelasting hoeven te betalen (zoals inwoners van de gemeente of dagtoeristen die in buurgemeenten overnachten) kosteloos gebruikmaken van de kuurfaciliteiten. In deze opvatting kan de afnemer van de dienst niet worden geïdentificeerd, want volgens de feitelijke vaststellingen van het Finanzgericht heeft de persoon die de toeristenbelasting moet betalen, vergeleken met het algemene publiek geen voor verbruik in aanmerking komend concreet voordeel ontvangen dat verder gaat dan het voordeel voor het algemene publiek dat eveneens mag gebruikmaken van verzoeksters kuurfaciliteiten. Het Finanzgericht heeft niet vastgesteld dat er door de betaling van de toeristenbelasting een recht ontstaat op prestaties die niet voor het algemene publiek beschikbaar zijn. In dit verband had het BFH ook reeds geoordeeld dat de kuurinrichting door de bestemming voor algemeen gebruik (in casu: een wandelpad) niet meer kon worden gerekend tot de faciliteiten voor het gebruik waarvan kuurbijdragen als gebruiksvergoeding mogen worden geheven [zie arrest van het BFH van 26 april 1990, V R 166/84, BFHE 161, 182, BStBl II 1990, 799, en vonnis van het Finanzgericht München (belastingrechter in eerste aanleg München, Duitsland) van 24 juli 2013, 3 K 3274/10, *Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst* 2014, 1065, 1067].
- 31 b) Deze opvatting is vanuit Unierechtelijk perspectief evenwel niet zonder twijfel als bedoeld in artikel 267, derde alinea, VWEU.
- 32 Verzoekster wijst er terecht op dat wanneer de rechtsverhouding tussen haar en de kuurgasten op zichzelf wordt beschouwd, de kuurgasten op grond van het statuut

de toeristenbelasting ter hoogte van een bepaald bedrag per verblijfsdag betalen voor de terbeschikkingstelling van de kuurfaciliteiten (zoals kuurpark, kuurhuis, paden), zodat wanneer deze rechtsverhouding op zichzelf wordt beschouwd, de betalingen een tegenprestatie vormen voor de mogelijkheid om gebruik te maken van de kuurfaciliteiten. Ondanks de in punt II.2.a aangehaalde rechtspraak is volgens de Senat vanuit Unierechtelijk perspectief niet zonder twijfel of dit verandert wanneer de kuurfaciliteiten daarnaast ook vrij toegankelijk zijn voor inwoners of andere personen die geen toeristenbelasting hoeven te betalen. Zo heeft het Hof in de zaak Gemeente Borsele (zie arrest van het Hof van 12 mei 2016, Gemeente Borsele en Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, punt 27) een uitwisseling van prestaties op het gebied van leerlingenvervoer onderzocht, hoewel slechts een derde van de ouders een bijdrage aan het leerlingenvervoer had betaald. Derhalve vraagt de Senat zich af of – wanneer het statuut betreffende de toeristenbelasting op zichzelf wordt beschouwd – volgens een algehele beoordeling moet worden vastgesteld dat er geen sprake is van een uitwisseling van prestaties tussen verzoekster en de betrokken kuurgast, omdat iedereen, dat wil zeggen ook personen die geen toeristenbelasting verschuldigd zijn, onbeperkt en kosteloos op dezelfde wijze kan gebruikmaken van de faciliteiten en de kuurgasten vergeleken met het algemene publiek derhalve geen voor een verbruik in aanmerking komend voordeel ten goede komt.

- 33 Hieruit volgt de eerste prejudiciële vraag.
- 34 c) De Senat wijst er met betrekking tot de eerste vraag op dat het Finanzgericht, dat net zoals de procespartijen heeft bevestigd dat er sprake is van een economische activiteit, logischerwijs volgens zijn redenering vervolgens niet heeft vastgesteld tot welk percentage de door verzoekster geheven toeristenbelasting de kosten van de terbeschikkingstelling van de kuurfaciliteiten dekt. Het is niet uitgesloten dat de activiteit alleen maar verliesgevend is, aangezien de toeristenbelasting de bedrijfskosten van de kuurfaciliteiten niet dekt (zie met betrekking tot het belang van de omstandigheid dat de bedrijfskosten niet worden gedekt, als criterium voor de vaststelling dat er geen sprake is van een economische activiteit, arresten van 29 oktober 2009, Commissie/Finland, C- 246/08, EU:C:2009:671, punt 50; 12 mei 2016, Gemeente Borsele en Staatssecretaris van Financiën, C- 520/14, EU:C:2016:334, punt 33; 22 februari 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft, C- 182/17, EU:C:2018:91, punt 38, en 15 april 2021, Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA, EQ, C-846/19, EU:C:2021:277, punt 49). Indien het antwoord op de eerste vraag, in tegenstelling tot de opvatting van de verwijzende Senat, afhangt van de vraag of de toeristenbelasting de bedrijfskosten dekt, verzoekt de Senat om toelichting op dit punt bij de beantwoording van de vragen.

35 3. Tweede prejudiciële vraag

Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, zou kunnen worden betoogd dat verzoekster, als publiekrechtelijke rechtspersoon, bij de

terbeschikkingstelling van de kuurfaciliteiten niet als ondernemer heeft gehandeld, omdat haar behandeling als niet-belastingplichtige niet leidt tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis. Vanuit Unierechtelijk perspectief is ook dit punt evenwel niet zonder twijfel.

- 36 a) Rechtsgrondslag is § 2, lid 3, UStG in de oude versie (§ 27, leden 22 en 22a, UStG); in de litigieuze jaren is § 2b, lid 1, UStG, dat grotendeels overeenkomt met artikel 13 van de btw-richtlijn, nog niet van toepassing (§ 27, lid 22, tweede zinsnede, UStG).
- 37 b) Zelfs bij een Unierechtelijke uitlegging van § 2, lid 3, UStG (oude versie) – ondanks het feit dat de bewoordingen aanzienlijk afwijken van artikel 13 van de btw-richtlijn – was een publiekrechtelijke rechtspersoon alleen een ondernemer wanneer hij een economische en dus duurzame activiteit ter verwerving van inkomsten (economische activiteit) heeft verricht. Indien hij daarbij op basis van het privaatrecht door middel van een overeenkomst heeft gehandeld, waren de overige voorwaarden niet van belang. Indien hij daarentegen op basis van het publiekrecht heeft gehandeld, was hij alleen ondernemer wanneer zijn behandeling als niet-ondernemer zou hebben geleid tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis (zie bijvoorbeeld arresten van het BFH van 15 april 2010, V R 10/09, BFHE 229, 416, BStBl II 2017, 863, punten 14-48 en aldaar aangehaalde rechtspraak van het Hof; 3 maart 2011, V R 23/10, BFHE 233, 274, BStBl II 2012, 74, punt 21; 1 december 2011, V R 1/11, BFHE 236, 235, BStBl II 2017, 834, punt 15; 14 maart 2012, XI R 8/10, BFH/NV 2012, 1667, punt 28; 13 februari 2014, V R 5/13, BFHE 245, 92, BStBl II 2017, 846, punt 15, en 3 augustus 2017, V R 62/16, BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109, punt 23).
- 38 c) Hierbij staat vanuit Unierechtelijk perspectief zonder twijfel vast dat verzoekster in de zin van artikel 13, lid 1, eerste alinea, van de btw-richtlijn een activiteit heeft verricht die als publiekrechtelijk lichaam tot haar taken behoort (zie in dit verband arresten van 29 oktober 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, punt 70 e.v., en 25 februari 2021, Gmina Wrocław, C-604/19, EU:C:2021:132, punt 76 e.v.). Door de terbeschikkingstelling van de kuurfaciliteiten heeft zij in het kader van bijzondere publiekrechtelijke bepalingen (§ 13, lid 1, StrG; § 10, leden 2 en 3, GemO) gehandeld en daarbij haar bevoegdheid als overheid uitgeoefend om gemeentelijke heffingen op te leggen (§ 4 GemO juncto § 2, § 8, lid 2, en § 43 KAG).
- 39 d) De heffing van belasting in verband met haar activiteit als bedoeld onder c) is niet in strijd met het optreden van verzoekster als ondernemer (artikel 13, lid 1, eerste alinea, laatste zinsdeel, van de btw-richtlijn). Het feit dat de handelingen uit hoofde van de wet of een overheidsbevel worden verricht, betekent – voor zover het Hof dit in zijn antwoord op de eerste vraag bevestigt – niet dat deze handelingen van belastingheffing zijn uitgesloten (§ 1, lid 1, punt 1, tweede zinsnede, UStG).

- 40 e) In de procedure in *Revision* kan aan de hand van de criteria het standpunt worden ingenomen dat de beoordeling van de feiten door het Finanzgericht dat de behandeling van verzoekster als niet-ondernemer niet leidt tot een verstoring van de mededinging van enige betekenis, met het oog op de *Revision* juridisch correct is. Dit standpunt vindt in wezen steun in de arresten van het Hof van 16 september 2008 (*Isle of Wight Council e.a.*, C-288/07, EU:C:2008:505), 29 oktober 2015 (*Saudaçor*, C-174/14, EU:C:2015:733, punt 74) en 19 januari 2017 (*National Roads Authority*, C-344/15, EU:C:2017:28, punt 44) alsook het arrest van het BFH (*BFHE* 259, 380, *BStBl II* 2021, 109, punt 24) en de feitelijke vaststellingen van het Finanzgericht. Het Finanzgericht heeft uiteengezet dat verzoeksters diensten in hun geheel niet in haar plaats door particuliere aanbieders kunnen worden verricht, aangezien deze niet in staat zijn om in dezelfde behoefte van de kuurgasten te voorzien. Zelfs indien particuliere aanbieders (althans gedeeltelijk) vergelijkbare faciliteiten, net zoals verzoekster, voor kuur- en recreatiedoeleinden zouden kunnen aanbieden, zouden zij daarvoor geen toeristenbelasting kunnen heffen, aangezien dergelijke belastingen alleen door overheidsinstanties mogen worden vastgesteld en geheven. Daarom heeft het Finanzgericht de mededinging in de plaats van verzoekster beoordeeld zonder de situatie in de buurgemeenten, de deelstaat Baden-Württemberg of op het grondgebied van de Bondsrepubliek Duitsland in aanmerking te nemen, en is het tot de slotsom gekomen dat er geen sprake is van een potentiële mededinging in de plaats van verzoekster. Het Finanzgericht heeft echter niet onderzocht of er verstoringen van de mededinging bijvoorbeeld ten opzichte van buurgemeenten kunnen ontstaan.
- 41 Ter terechtzitting heeft verzoekster thans echter aangevoerd dat er wel sprake is van concurrentie met de buurgemeenten X en Y (beide gemeenten liggen op een afstand van ongeveer 10 km van verzoekster). Deze twee gemeenten zijn eveneens kuuroorden waar de kuurdiensten echter op basis van het privaatrecht worden verleend door een privaatrechtelijke vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (*Gesellschaft mit beschränkter Haftung*, GmbH). Het juridische uitgangspunt van het Finanzgericht om alleen het grondgebied van verzoeksters gemeente als markt te beschouwen, is derhalve onjuist.
- 42 f) Op grond van deze bezwaren betwijfelt de Senat of het Finanzgericht zich bij zijn feitelijke beoordeling heeft gebaseerd op de juiste beginselen van het Unierecht.
- 43 (1) Volgens de verwijzende Senat is het geschil in zekere zin vergelijkbaar met dat in de zaak *Isle of Wight Council e.a.* (C-288/07, EU:C:2008:505).
- 44 De *Isle of Wight Council* bestuurde een eiland en inde op dat eiland parkeergeld dat volgens de *Isle of Wight Council* niet aan btw had mogen worden onderworpen. De rechter van eerste aanleg in het Verenigd Koninkrijk heeft de vordering toegewezen, de vraag voor ieder publiekrechtelijk lichaam afzonderlijk onderzocht en voor elk van deze overheden, en bijgevolg onder meer ook voor de *Isle of Wight Council* vastgesteld dat er geen sprake was van een verstoring van de mededinging van enige betekenis.

- 45 De Grote kamer van het Hof heeft daarentegen geoordeeld dat de vraag moet worden beoordeeld met betrekking tot die activiteit als zodanig zonder dat die beoordeling betrekking heeft op een specifieke plaatselijke markt. De behandeling van de publiekrechtelijke lichamen als btw-plichtigen berust op het enkele feit dat een publiekrechtelijk lichaam een bepaalde werkzaamheid verricht, ongeacht of het publiekrechtelijke lichaam daarbij concurrentie ondervindt op de plaatselijke markt waar het die werkzaamheid verricht (arrest van het Hof van 16 september 2008, *Isle of Wight Council e.a.*, C-288/07, EU:C:2008:505, punt 40). Deze conclusie vindt bovendien steun in de beginselen van fiscale neutraliteit en het rechtszekerheidsbeginsel (arrest van het Hof van 16 september 2008, *Isle of Wight Council e.a.*, C-288/07, EU:C:2008:505, punt 41). De stelling van de betrokken plaatselijke overheden komt erop neer dat sommige plaatselijke overheden wel en andere niet als btw-plichtigen moeten worden behandeld naargelang op de plaatselijke markten waarop zij werkzaam zijn, al dan niet concurrentievervalsing ontstaat, ook al is de betrokken dienstverrichting in wezen dezelfde. Deze stelling impliceert dus ook dat een verschil in behandeling binnen de groep van publiekrechtelijke lichamen wordt ingevoerd (arrest van het Hof van 16 september 2008, *Isle of Wight Council e.a.*, C-288/07, EU:C:2008:505, punt 45). Daartegenover staat dat, wanneer deze concurrentievervalsing wordt geanalyseerd met betrekking tot de werkzaamheid als zodanig, ongeacht de concurrentiesituatie op een bepaalde plaatselijke markt, de eerbiediging van het beginsel van fiscale neutraliteit is verzekerd, aangezien dan alle publiekrechtelijke lichamen als btw-plichtigen of als niet-btw-plichtigen worden behandeld (arrest van het Hof van 16 september 2008, *Isle of Wight Council e.a.*, C-288/07, EU:C:2008:505, punt 46). De stelling dat de concurrentievervalsing moet worden beoordeeld met betrekking tot elke plaatselijke markt, vooronderstelt bovendien dat de concurrentiesituatie op een groot aantal plaatselijke markten, waarvan de afbakening bijzonder moeilijk kan zijn omdat deze markten niet noodzakelijk samenvallen met het gebied waarvoor de plaatselijke overheden bevoegd zijn, voortdurend wordt herbeoordeeld op basis van vaak ingewikkelde economische analyses. Ook kunnen er verschillende plaatselijke markten bestaan op het grondgebied van eenzelfde plaatselijke overheid (arrest van het Hof van 16 september 2008, *Isle of Wight Council e.a.*, C-288/07, EU:C:2008:505, punt 49). Een dergelijke situatie kan aanleiding geven tot tal van geschillen (arrest van het Hof van 16 september 2008, *Isle of Wight Council e.a.*, C-288/07, EU:C:2008:505, punt 50). Aldus zullen de plaatselijke overheden noch de particuliere marktdeelnemers met de zekerheid die voor het voeren van hun bedrijf is vereist, kunnen voorzien of op een bepaalde markt de dienst door de plaatselijke overheden aan btw zal worden onderworpen of niet. In deze situatie dreigen het beginsel van fiscale neutraliteit en het rechtszekerheidsbeginsel dus gevaar te lopen (arrest van het Hof van 16 september 2008, *Isle of Wight Council e.a.*, C-288/07, EU:C:2008:505, punten 51 en 52).
- 46 Deze overwegingen van het Hof suggereren – in omstandigheden als die van het hoofdgeding waarin een gemeente als publiekrechtelijke rechtspersoon een dienst op publiekrechtelijke basis heeft verricht die in de buurgemeenten misschien door een GmbH als privaatrechtelijke rechtspersoon, die eigendom is van de betrokken

gemeente, op privaatrechtelijke basis wordt verricht hoewel voor de financiering daarvan niettemin toeristenbelasting wordt geheven – dat het Finanzgericht het onderzoek naar een verstoring van de mededinging van enige betekenis mogelijksterwijze ten onrechte heeft beperkt tot het grondgebied van de gemeente.

- 47 (2) Het Hof heeft onder meer in de arresten van 13 december 2007 (Götz, C-408/06, EU:C:2007:789) en 19 januari 2017 (National Roads Authority, C-344/15, EU:C:2017:28), waarop het Finanzgericht zich heeft gebaseerd, vastgesteld dat er geen verstoringen van de mededinging van enige betekenis in specifieke „monopolie”-situaties voor een bepaald deelgebied van de betrokken lidstaat ontstaan, hetgeen aanleiding is voor vragen over het Unierecht als bedoeld in artikel 267, derde alinea, VWEU. Hieruit volgt de tweede prejudiciële vraag.

48 4. Relevantie van de prejudiciële vraag voor de beslechting van het geding

Beide prejudiciële vragen zijn relevant voor de beslissing.

- 49 a) Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, moet het beroep worden verworpen. Hetzelfde geldt wanneer de relevante geografische markt volgens het antwoord op de tweede vraag alleen het grondgebied van de gemeente is, zoals het Finanzgericht heeft verondersteld onder verwijzing naar de arresten van het Hof (Nationale Wegenautoriteit, C-344/15, EU:C:2017:28) en het BFH (BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109).
- 50 b) Indien daarentegen de eerste vraag bevestigend en de tweede vraag ontkennend worden beantwoord, moet de Senat de zaak terugverwijzen naar het Finanzgericht opdat de rechter met betrekking tot de activiteit in kwestie als zodanig (zonder beperking tot het grondgebied van verzoeksters gemeente) onderzoekt of er sprake is van een verstoring van de mededinging. Wat betreft de subsidiaire motivering van het Finanzgericht, namelijk dat verzoekster ook geen recht op de afgetrokken voorbelasting heeft omdat er geen verband bestaat tussen de kosten voor de bouw, het onderhoud en de exploitatie van de inrichtingen en de (veronderstelde) economische activiteit (kuurbedrijf), moet de Senat het Finanzgericht verplichten om dit opnieuw te beoordelen met inachtneming van de rechtsbeginselen uit de arresten van het Hof van 22 oktober 2015 (Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712), 14 september 2017 (Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683) en 16 september 2020 (Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712).

51 5. Rechtsgrondslag voor voorlegging van de zaak, subsidiaire beslissingen

Rechtsgrondslag voor voorlegging van de zaak aan het Hof is artikel 267, derde alinea, VWEU. [OMISSIS].