



Datum van
inontvangstneming

:

23/07/2024

Zaak C-411/24

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

12 juni 2024

Verwijzende rechter:

Bundesfinanzhof (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

10 januari 2024

Verzoekende partij en verzoekende partij tot Revision:

D GmbH & Co. KG

Verwerende partij en verwerende partij in Revision:

Finanzamt A

BUNDESFINANZHOF

BESLISSING

In het geding

D GmbH & Co. KG

verzoekende partij en verzoekende partij tot Revision

[OMISSIS]

tegen

Finanzamt A

verwerende partij en verwerende partij in Revision

heeft de XIe Senat

op 10 januari 2024 de volgende beslissing gegeven:

D i c t u m

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

Moeten artikel 24, lid 1, en artikel 98, leden 1 en 2, juncto bijlage III, categorie 12, van richtlijn 2006/112/EG aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling als § 12, lid 2, punt 11, tweede volzin, van het Umsatzsteuergesetz [(Duitse wet op de omzetbelasting)], uit hoofde waarvan een lidstaat die voorziet in belastingverlaging voor de verhuur van woon- en slaapruijnte die een ondernemer voor kortstondige huisvesting van derden beschikbaar stelt, middels een nationaal splitsingsvereiste diensten die niet rechtstreeks de verhuur dienen en die samen met de verhuurprijs worden betaald, ook van die belastingverlaging mag uitzonderen indien het bij die diensten – in casu de terbeschikkingstelling van parkeerplaatsen, fitness- en wellnessfaciliteiten alsook het draadloze lokale netwerk van het hotel (WLAN) – gaat om onzelfstandige nevenprestaties bij de kortstondige huisvesting van derden?

II. De behandeling van de zaak wordt geschorst tot het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) uitspraak heeft gedaan.

M o t i v e r i n g

A.

- 1 Verzoekster en verzoekster tot Revision (hierna: „verzoekster”) exploiteerde in 2011 (het litigieuze jaar) hotels in A en B.
- 2 Beide hotels beschikten over parkeerplaatsen voor motorvoertuigen. Van die parkeerplaatsen konden overnachtingsgasten net als andere bezoekers van het hotel en het publiek in het algemeen gebruikmaken zonder dat hiervoor extra kosten in rekening werden gebracht. Bovendien stelde verzoekster in beide hotels een draadloos lokaal netwerk (WLAN) ter beschikking van de hotelgasten zonder een afzonderlijke vergoeding aan te rekenen. In een van de hotels hadden de gasten tevens toegang tot fitness- en wellnessfaciliteiten, waarvoor door verzoekster evenmin een afzonderlijke vergoeding werd verlangd.
- 3 [OMISSIS]
- 4 In haar btw-aangifte voor het litigieuze jaar gaf verzoekster leveringen en andere diensten aan tegen het standaard btw-tarief van 19 % en leveringen en andere diensten tegen het verlaagde btw-tarief van 7 %. Verzoekster beschouwde de terbeschikkingstelling van parkeerplaatsen als een aan het verlaagde btw-tarief onderworpen nevenprestatie bij de accommodatiedienst.
- 5 Verweerder en verweerder in Revision (hierna: „Finanzamt”) was het niet met die opvatting eens, week in dit opzicht af van de jaarlijkse btw-aangifte van verzoekster en stelde een dienovereenkomstige btw-aanslag voor het litigieuze

jaar op onder voorbehoud van controle (§ 164 van de Abgabenordnung, belastingwetboek; hierna: „AO”).

- 6 Verzoekster tekende bezwaar aan en verzocht om belastingheffing overeenkomstig haar aangifte. Haars inziens moet de kosteloze terbeschikkingstelling van parkeerplaatsen worden beschouwd als een nevenprestatie bij de accommodatiedienst, die net als laatstgenoemde aan het verlaagde btw-tarief is onderworpen.
- 7 [OMISSIS]
- 8 Na een controle ter plaatse bij verzoekster voor het litigieuze jaar kwam de controleur tot de conclusie dat ook op de terbeschikkingstelling van WLAN, parkeerplaatsen en fitness- en wellnessfaciliteiten het standaard btw-tarief diende te worden toegepast.
- 9 Het Finanzamt volgde de opvatting van de controleur en stelde op 21 november 2018 een gewijzigde btw-aanslag voor het litigieuze jaar vast [OMISSIS]. Ook tegen die gewijzigde aanslag heeft verzoekster bezwaar aangetekend overeenkomstig § 365, lid 2, eerste volzin, AO.
- 10 Bij besluit van 30 juli 2019 verklaarde het Finanzamt het bezwaar van verzoekster ongegrond. [OMISSIS]
- 11 Het Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg) heeft het door verzoekster ingestelde beroep bij vonnis van 19 augustus 2021 (5 K 174/19, gepubliceerd in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 140) afgewezen. Het was van oordeel dat verzoekster door de terbeschikkingstelling van WLAN, parkeerplaatsen en fitness- en wellnessfaciliteiten in de zin van § 1, lid 1, punt 1, UStG diensten onder bezwarende titel heeft verricht voor haar overnachtingsgasten (en de andere bezoekers van haar hotels). [OMISSIS] Op dergelijke belastbare diensten is overeenkomstig § 12, lid 2, punt 11, tweede volzin, UStG het verlaagde btw-tarief niet van toepassing. De Duitse wetgever heeft met § 12, lid 2, punt 11, UStG selectief gebruik gemaakt van de door artikel 98, leden 1 en 2, juncto bijlage III, categorie 12, van de btw-richtlijn geboden mogelijkheid. Niet alle „door hotels en dergelijke inrichtingen verstrekte accommodatie” met inbegrip van de in dat verband verrichte nevenprestaties zijn aan het verlaagde btw-tarief onderworpen, maar enkel de prestaties die rechtstreeks de verhuur dienen. Dit is vanuit het oogpunt van het Unierecht onproblematisch. De lidstaten zijn niet verplicht om op alle handelingen die in een categorie van bijlage III bij de btw-richtlijn zijn opgenomen, een verlaagd tarief toe te passen. Zij kunnen veeleer een „selectieve keuze” maken. Een dergelijk splitsingsvereiste geniet voorrang boven het beginsel dat de nevenprestatie het lot van de hoofdprestatie deelt.
- 12 In haar beroep in Revision stelt verzoekster schending van materieel recht en voert zij aan dat het Finanzgericht blijkt heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door de terbeschikkingstelling van WLAN, parkeerplaatsen en fitness- en wellnessfaciliteiten te beschouwen als dienst onder bezwarende titel in de zin van

§ 1, lid 1, punt 1, UStG. [OMISSIS] Voorts is het Finanzgericht voorbijgegaan aan het feit dat de bijkomende elementen van de diensten in de zin van § 12, lid 2, punt 11, tweede volzin, UStG rechtstreeks de accommodatie dienen. Bovendien heeft het Finanzgericht het door het Unierecht erkende beginsel van de eenheid van de prestaties niet in aanmerking genomen. Alhoewel uit het arrest van het Hof van 6 mei 2010, Commissie/Frankrijk (C-94/09, EU:C:2010:253), volgt dat de lidstaten het recht hebben om overeenkomstig artikel 98 van de btw-richtlijn slechts bepaalde concrete en specifieke aspecten van een categorie van bijlage III bij de btw-richtlijn aan een verlaagd btw-tarief te onderwerpen, wordt door die rechtspraak het beginsel van de eenheid van de prestatie, dat voortvloeit uit artikel 2 van de btw-richtlijn, niet ingeperkt. Dit volgt ook uit het arrest van het Hof van 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22). Alle bijkomende diensten houden in de ogen van de gemiddelde consument verband met de verhuur van de hotelkamer als de duidelijk dominante hoofdprestatie. Dat betekent volgens de rechtspraak van het Hof dat ook die bijkomende prestaties aan het voor de verhuur van de hotelkamer geldende verlaagde btw-tarief moeten worden onderworpen. Bovendien moet iedere bijkomende dienst worden geacht rechtstreeks de verhuur te dienen, aangezien daardoor het aantal overnachtingen wordt verhoogd en dus de verhuuractiviteit wordt bevorderd.

- 13 Verzoekster verzoekt in wezen om vernietiging van het vonnis in eerste aanleg en nietigverklaring van het besluit van 30 juli 2019 tot afwijzing van haar bezwaar en van de gewijzigde btw-aanslagen voor het litigieuze jaar.
- 14 Het Finanzamt verzoekt het beroep in Revision ongegrond te verklaren.
- 15 Het Finanzamt verdedigt het bestreden vonnis in eerste aanleg. Het voert onder meer aan dat verzoekster zich door de terbeschikkingstelling van WLAN, parkeerplaatsen en fitness- en wellnessfaciliteiten permanent bereid heeft verklaard de aangeboden bijkomende diensten voor de hotelgasten te verrichten. Hierdoor wordt voldaan aan de definitie van diensten in de zin van het btw-recht. [OMISSIS] De terbeschikkingstelling van WLAN, parkeerplaatsen en fitness- en wellnessfaciliteiten kan ook niet worden beschouwd als prestatie die rechtstreeks de accommodatie dient. Het gaat hierbij om prestaties die de wetgever niet aan het verlaagde btw-tarief heeft willen onderwerpen. Het in § 12, lid 2, punt 11, tweede volzin, UStG vastgelegde splitsingsvereiste strookt met het Unierecht. Het leidt ertoe dat de onzelfstandige nevenprestaties niet het lot van de hoofdprestatie delen en niet zijn onderworpen aan het verlaagde btw-tarief in de zin van § 12, lid 2, punt 11, eerste volzin, UStG.
- 16 [OMISSIS] [Schorsing van de behandeling van de zaak totdat het Hof uitspraak heeft gedaan in zaak C-516/21]
- 17 Verzoekster ziet haar rechtsopvatting bevestigd. Dit impliceert met betrekking tot het onderhavige geding dat de in casu litigieuze nevenprestaties eveneens zouden moeten worden onderworpen aan het verlaagde btw-tarief in de zin van § 12, lid 2, punt 11, UStG.

18 Het Finanzamt betoogt daarentegen dat het arrest van het Hof van 4 mei 2023, Finanzamt X (C-516/21, EU:C:2023:372), niet kan worden toegepast op de situatie die in casu aan de orde is. De prestaties waarop die zaak betrekking had dienden rechtstreeks de verhuur, terwijl de thans litigieuze prestaties geen wezenlijk kenmerk zijn van de zuivere accommodatiedienst. Uit voornoemd arrest van het Hof kan niet rechtstreeks worden afgeleid of een selectieve toepassing van het verlaagde btw-tarief in de zin van § 12, lid 2, punt 11, UStG mogelijk is.

B.

19 De verwijzende rechter schorst de behandeling van de zaak en verzoekt het Hof overeenkomstig artikel 267, derde alinea, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) om een prejudiciële beslissing over de in het dictum vermelde vraag.

20 I. Toepasselijke bepalingen

21 1. Unierecht

22 Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw-richtlijn”) in de op het hoofdgeding toepasselijke versie

Artikel 2

(1) De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht; [...]

Artikel 24

(1) Als „dienst” wordt beschouwd elke handeling die geen levering van goederen is.

Artikel 98

(1) De lidstaten kunnen een of twee verlaagde tarieven toepassen.

(2) De verlaagde tarieven zijn uitsluitend van toepassing op de goederenleveringen en de diensten die tot de in bijlage III genoemde categorieën behoren. De verlaagde tarieven zijn niet van toepassing op langs elektronische weg verrichte diensten.

(3) Bij de toepassing van de in lid 1 bedoelde verlaagde tarieven op de categorieën waarin aan goederen wordt gerefereerd, mogen de lidstaten voor de vaststelling van de juiste omschrijving van de betrokken categorie gebruikmaken van de gecombineerde nomenclatuur.

Bijlage III: Lijst van de goederenleveringen en de diensten waarop de in artikel 98 bedoelde verlaagde tarieven mogen worden toegepast

12. door hotels en dergelijke inrichtingen verstrekte accommodatie, met inbegrip van het verstrekken van vakantie-accommodatie en de verhuur van percelen op kampeerterreinen en in caravanparken;

23 2. Nationaal recht

24 Umsatzsteuergesetz van 21 februari 2005 (BGBl. I 2005, 386) in de op het hoofdgeding toepasselijke versie

§ 1, lid 1, punt 1

(1) De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

1. de leveringen en overige diensten die een ondernemer in het kader van zijn bedrijf op het nationale grondgebied onder bezwarende titel verricht.

[...]

§ 12

(1) De belasting bedraagt 19 % van de maatstaf van heffing voor alle belastbare handelingen [...]

(2) De belasting bedraagt 7 % voor de volgende handelingen:

11. de verhuur van woon- en slaapruiimte die een ondernemer voor kortstondige huisvesting van derden beschikbaar stelt, evenals de kortstondige verhuur van percelen op kampeerterreinen. De eerste volzin geldt niet voor diensten die niet rechtstreeks de verhuur dienen, ook wanneer deze diensten samen met de prijs voor de verhuur worden betaald; [...]

25 II. Beoordeling van voorafgaande vragen

26 1. Het Finanzgericht is er terecht van uitgegaan dat ook de terbeschikkingstelling van WLAN, parkeerplaatsen en fitness- en wellnessfaciliteiten door verzoekster moet worden beschouwd als onder bezwarende titel verrichte nevenprestaties bij de accommodatiedienst.

27 a) Teneinde herhalingen te voorkomen, verwijst de verwijzende rechter met betrekking tot de beginselen inzake de kwalificatie als hoofd- en nevenprestatie naar zijn uiteenzettingen ter zake (onder B.II.1) in het verzoek om een prejudiciële beslissing van 10 januari 2024 – XI R 11/23 (XI R 34/20).

28 b) Hiervan uitgaande moet de terbeschikkingstelling van WLAN, parkeerplaatsen en fitness- en wellnessfaciliteiten die niet speciaal kunnen worden geboekt noch afbesteld en waarvan het gebruik niet apart wordt afgerekend maar deel uitmaakt

van de forfaitaire prijs, worden beschouwd als een met de hoofdprestatie – de accommodatie van de gast die in het hotel van verzoekster overnacht – onlosmakelijk verbonden prestatie. In zoverre is er sprake van een prestatie die een eenheid vormt met de accommodatiedienst.

- 29 c) In tegenstelling tot de opvatting van verzoekster betekent het feit dat zij hiervoor geen aparte vergoeding verlangt, niet dat het hierbij gaat om nevenprestaties om niet [zie arrest van het Hof van 5 oktober 2023, Deco Proteste – Editores (C-505/22, EU:C:2023:731)].
- 30 2. Tevens betekent, in tegenstelling tot de opvatting van verzoekster, ook het feit dat niet alle hotelgasten daadwerkelijk gebruik hebben gemaakt van de aangeboden bijkomende prestaties, niet dat het niet gaat om een prestatie onder bewarende titel.
- 31 [OMISSIS]
- 32 [OMISSIS]
- 33 [OMISSIS] [Details betreffende het begrip dienst in het btw-recht]
- 34 III. Raadpleging van het Hof
- 35 De verwijzende rechter betwijfelt of hij in het licht van de arresten van het Hof van 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), en 4 mei 2023, Finanzamt X (C-516/21, EU:C:2023:372), zijn jurisprudentie kan handhaven dat het splitsingsvereiste in de zin van § 12, lid 2, punt 11, tweede volzin, UStG strookt met het Unierecht (zie in dat verband arrest van het Bundesfinanzhof van 24 april 2013 – XI R 3/11, BFHE 242, 410, BStBl II 2014, 86, punt 57).
- 36 1. Prejudiciële vraag en rechtsopvatting van de verwijzende rechter
- 37 Teneinde herhalingen te voorkomen, verwijst de verwijzende rechter naar de motivering van zijn prejudiciële vraag (onder B.III.1 en 2) in het verzoek om een prejudiciële beslissing van 10 januari 2024 betreffende de terbeschikkingstelling van een parkeerplaats als onzelfstandige nevenprestatie bij de kortstondige huisvesting van derden – XI R 11/23 (XI R 34/20).
- 38 2. Relevantie van de prejudiciële verwijzing
- 39 De prejudiciële vraag is ook in het onderhavige geval relevant voor de beslechting van het geding. Bij een ontkennend antwoord moet het beroep in Revision van verzoekster door de verwijzende rechter ongegrond worden verklaard. Bij een bevestigend antwoord zou de terbeschikkingstelling van WLAN, parkeerplaatsen en fitness- en wellnessfaciliteiten ten onrechte aan het standaard btw-tarief zijn onderworpen, zodat het beroep in zoverre zou moeten worden toegewezen.

40 [OMISSIS]