



Datum van
inontvangstneming

:

24/10/2017

Zaak C-552/17

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

21 september 2017

Verwijzende rechter:

Bundesfinanzhof (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

3 augustus 2017

Verzoekster en verzoekster in Revision:

Alpenchalets Resorts GmbH

Verweerder en verweerder in Revision:

Finanzamt München Abteilung Körperschaften (belastingdienst
München, afdeling ondernemingen)

[OMISSIS] **BUNDESFINANZHOF**

[OMISSIS] **BESLISSING**

In het geding van

Alpenchalets Resorts GmbH, [OMISSIS] München,

Verzoekster en verzoekster in Revision,

[OMISSIS] tegen

Finanzamt München Abteilung Körperschaften,

Verweerder en verweerder in Revision,

Wegens omzetbelasting 2011

heeft de vijfde Senat

[OMISSIS] op 3 augustus 2017 beslist:

1 I. Het Hof van Justitie van de Europese Unie [hierna: „Hof”] worden de
 volgende vragen voorgelegd voor een prejudiciële beslissing: **[Or. 2]**

2 1. Valt een dienst, die in wezen bestaat in de beschikbaarstelling van een
 vakantiewoning en waarbij aanvullende dienstelementen alleen als bijkomende
 dienst bij de hoofddienst moeten worden beschouwd, overeenkomstig het arrest
 van het Hof van 12 november 1992, ██████████ (C-163/91, EU:C:1992:435)
 onder de bijzondere regeling voor reisbureaus krachtens artikel 306 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”]?

3 2. Indien de eerste prejudiciële vraag bevestigend wordt beantwoord: kan
 deze dienst behalve onder de bijzondere regeling voor reisbureaus krachtens
 artikel 306 van de btw-richtlijn, daarenboven tevens vallen onder het verlaagde
 tarief voor het verstrekken van vakantieaccommodatie, in de zin van artikel 98,
 lid 2, van de btw-richtlijn, juncto bijlage III, punt 12?

4 [OMISSIS]

5 Motivering

I.

6 Verzoekster en verzoekster in Revision (hierna: „verzoekster”) verhuurde in het
 litigieuze jaar 2011 op eigen naam in Duitsland, alsmede in Oostenrijk en Italië,
 huizen voor vakantiedoeleinden aan particuliere klanten. Zij huurde deze huizen
 van de desbetreffende eigenaren voor de perioden dat zij ze zelf verhuurde. De
 klantenservice ter **[Or. 3]** plaatse werd verricht door de desbetreffende eigenaren
 of hun gemachtigde. Tot de diensten behoorde naast de beschikbaarstelling van de
 accommodatie, typisch eveneens het schoonmaken van de accommodatie en
 eventueel een linnengoed- en broodjesservice.

7 Verzoekster berekende de belasting volgens de zogenaamde winstmargebelasting
 van § 25 van de Umsatzsteuergesetz (Duitse wet op de omzetbelasting; hierna:
 „UStG”) met toepassing van het algemene tarief. Bij brief van 6 mei 2013 heeft
 zij verzocht om wijziging van de belastingheffing en om de toepassing van het
 verlaagde tarief. Verweerder en verweerder in Revision (hierna: „belastingdienst”)
 wees dat verzoek af, net als het Finanzgericht (Duitse belastingrechter; hierna:
 „FG”). Het FG motiveerde de afwijzing aldus dat met inachtneming van de
 rechtspraak van het Hof betreffende artikel 26 van de Zesde richtlijn
 (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de
 wetgevingen van de lidstaten inzake omzetbelasting (hierna: „Zesde richtlijn”) en
 betreffende de later in werking getreden btw-richtlijn de zogenaamde
 winstmargebelasting voor reisdiensten krachtens § 25 UStG in het geschil moet
 worden toegepast. De aanvullende toepassing van het verlaagde tarief komt niet in
 aanmerking, aangezien de reisdienst van § 25 UStG niet wordt genoemd in het

overzicht van de verlaagde tarieven van § 12, lid 2, UStG. Hiertegen is het beroep in Revision van verzoekster gericht.

II.

8 1. Toepasselijke bepalingen

9 a) Recht van de Unie

10 Krachtens artikel 98, lid 1, van de btw-richtlijn kunnen de lidstaten een of twee verlaagde tarieven toepassen. De verlaagde tarieven zijn overeenkomstig artikel 98, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn uitsluitend van toepassing op de goederenleveringen en de [Or. 4] diensten die tot de in bijlage III genoemde categorieën behoren.

11 Bijlage III, punt 12, bij de btw-richtlijn luidt:

„door hotels en dergelijke inrichtingen verstrekte accommodatie, met inbegrip van het verstrekken van vakantieaccommodatie en de verhuur van percelen op kampeerterreinen en in caravanparken;”

Artikel 306, lid 1, van de btw-richtlijn bepaalt:

„De lidstaten passen overeenkomstig het bepaalde in dit hoofdstuk een bijzondere regeling voor de btw op de handelingen van reisbureaus toe, voor zover de reisbureaus op eigen naam tegenover de reiziger handelen en zij voor de totstandbrenging van de reizen gebruikmaken van goederenleveringen en diensten van andere belastingplichtigen.

Deze bijzondere regeling is niet van toepassing op reisbureaus die alleen handelen als tussenpersoon en waarop artikel 79, eerste alinea, punt c), van toepassing is om de maatstaf van heffing te berekenen.”

Artikel 308 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Voor de door het reisbureau verrichte ene dienst wordt als maatstaf van heffing en prijs, de btw niet inbegrepen, in de zin van artikel 226, punt 8), beschouwd de winstmarge van het reisbureau, dat wil zeggen het verschil tussen het totale bedrag, de btw niet inbegrepen, dat de reiziger moet betalen en de werkelijk door het reisbureau gedragen kosten voor goederenleveringen en diensten van andere belastingplichtigen, mits deze handelingen de reiziger rechtstreeks ten goede komen.”

12 b) Nationaal recht

13 Krachtens § 12, lid 2, punt 11, UStG wordt het tarief naar zeven procent verlaagd voor de volgende handelingen:

„de verhuur van woon- en slaapruijnte, die een ondernemer voor kortstondige huisvesting van vreemden beschikbaar houdt, 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 met de tegenprestatie voor de verhuur zijn betaald”. [Or. 5]

§ 25, lid 1, UStG voorziet in de belasting van reisdiensten:

„De volgende bepalingen zijn van toepassing op de reisdiensten van een ondernemer die niet voor de onderneming van de dienstontvanger bestemd zijn, voor zover de ondernemer daarbij tegenover de dienstontvanger in eigen naam optreedt en gebruikmaakt van reisdiensten van derden. De dienst van de ondernemer moet als overige dienst worden aangemerkt. Indien de ondernemer in het kader van een reis de dienstontvanger meerdere soortgelijke diensten verstrekt, gelden deze als één enkele overige dienst. De plaats van de overige dienst wordt bepaald overeenkomstig § 3a, lid 1. Als reisdiensten van derden worden aangemerkt de leveringen door en de overige diensten van derden welke de reizigers rechtstreeks ten goede komen.”

§ 25, lid 3, bepaalt:

„De maatstaf van heffing voor de overige dienst wordt gevormd door het verschil tussen het bedrag dat de dienstontvanger besteedt om de dienst te ontvangen en het bedrag dat de ondernemer voor de reisdiensten van derden betaalt. De omzetbelasting maakt geen deel uit van de maatstaf van heffing. De ondernemer kan de maatstaf van heffing in plaats van voor elke afzonderlijke dienst, ofwel voor groepen van diensten ofwel voor alle in het belastingtijdvak verrichte diensten berekenen.”

14 **2. Eerste prejudiciële vraag**

15 **a) Rechtspraak van het Hof**

16 Het Hof heeft in het arrest ██████████ (EU:C:1992:435) geoordeeld dat diensten van een reisorganisator, die alleen de accommodatie en niet het vervoer van de reiziger omvatten, niet zijn uitgesloten van het toepassingsgebied van artikel 26 van de Zesde richtlijn, aangezien het anders zou leiden tot een ingewikkeld belastingstelsel, waarin de bestanddelen van de aan de reiziger aangeboden diensten bepalend zouden zijn. Tegen de toepassing van de bijzondere regeling pleit niet dat een reisorganisator aan een reiziger alleen een vakantiewoning ter beschikking zou stellen. De door de reisorganisator verrichte [Or. 6] dienst kan zelfs, indien alleen de accommodatie zou worden verzorgd, meer dan één dienst omvatten, daar ook dan naast het verhuren van de vakantiewoning, nog diensten zoals het geven van informatie en advies kunnen worden verricht, waarmee de reisorganisator een ruime keus biedt voor de vakantie en het boeken van accommodatie.

- 17 Het Hof heeft daarna vastgehouden aan deze rechtspraak. Aldus heeft het in het arrest van 9 december 2010, *Minerva-Kulturreisen* (C-31/10, EU:C:2010:762, punt 21 e.v.) gepreciseerd dat uit het arrest ██████████ (EU:C:1992:435) blijkt „dat het Hof niet heeft geoordeeld dat om het even welke door een reisbureau verrichte dienst die geen verband houdt met een reis, onder de bijzondere regeling van artikel 26 van de Zesde richtlijn valt, maar dat het verzorgen van onderdak door een reisbureau binnen de werkingssfeer van genoemde bepaling valt, zelfs indien deze dienst enkel het onderdak en niet het vervoer omvat.” Dientengevolge blijkt uit het arrest ██████████ (EU:C:1992:435) eveneens, „dat een dienst die niet gepaard gaat met reisdiensten, met name op het gebied van vervoer en accommodatie, niet binnen de werkingssfeer van artikel 26 van de Zesde richtlijn valt” [zie overigens eveneens beschikking van het Hof van 1 maart 2012, *Star Coaches* (C-220/11, EU:C:2012:120)].
- 18 In het litigieuze jaar is in het Unierecht artikel 306 van de btw-richtlijn zonder inhoudelijke wijziging in de plaats gekomen van artikel 26 van de Zesde richtlijn. Dientengevolge vallen de diensten van verzoekster volgens de rechtspraak van het Hof vanuit het oogpunt van het Unierecht onder de bijzondere regeling voor reisbureaus.
- 19 Hetzelfde geldt volgens het nationale recht. Het Bundesfinanzhof (hoogste Duitse belastingrechter; hierna: „BFH”) heeft bij de toepassing van § 25 UStG tot dusver de rechtspraak van het Hof gevolgd [OMISSIS].
- 20 **b) Toepassing van de bijzondere regeling op grond van meer recente rechtspraak van het Hof betreffende hoofd- en bijkomende diensten, niettemin twijfelachtig**
- 21 Met inachtneming van meer recente rechtspraak van het Hof twijfelt de verwijzende Senat thans of de rechtspraak van het Hof inderdaad voortaan aldus moet worden uitgelegd dat het enkel verhuren van een vakantiewoning, waarbij „verdere diensten” komen zoals het geven van informatie en advies met betrekking tot een grotere keuze aan vakantiewoningen (arrest ██████████ EU:C:1992:435, punt 24), de toepassing van de bijzondere regeling voor reisbureaus toereikend rechtvaardigt.
- 22 Er moet namelijk eveneens rekening mee worden gehouden dat het bij dergelijke diensten alleen gaat om een advies inzake een product door de dienstverrichter. Zo gaat het bijvoorbeeld ook bij de verkoop en de levering van een personenauto (na een keuze uit een groter aanbod) of bij de advisering in het kader van een kredietbemiddeling. Daarbij gaat het telkens alleen om een bijkomende dienst, die alleen als aanvulling bij de hoofddienst komt (arrest van 21 juni 2007, ██████████ (C-453/05, EU:C:2007:369, punt 19 inzake kredietbemiddeling).
- 23 Het Hof heeft nog niet geoordeeld of deze meer recente rechtspraak met betrekking tot hoofd- en bijkomende diensten de veronderstelling rechtvaardigt dat aanvullende diensten, die alleen als bijkomende dienst bij de

beschikbaarstelling van vakantiewoningen komen, volstaan om toepassing van de bijzondere regeling voor reisbureaus te rechtvaardigen. **[Or. 8]**

- 24 De verwijzende Senat gaat er daarbij van uit dat het toepassingsgebied van de bijzondere regeling voor reisbureaus des te groter is wanneer de aanvullende dienst, die de toepassing van de bijzondere regeling moet rechtvaardigen, louter een bijkomende dienst is. Dat leidt eveneens tot een ingewikkelde regeling, zoals bijvoorbeeld de tweede prejudiciële vraag laat zien.
- 25 **3. Tweede prejudiciële vraag**
- 26 **a) Toepassing van het verlaagde tarief**
- 27 **aa) Unierecht**
- 28 De beschikbaarstelling van een vakantiewoning valt op zichzelf beschouwd onder het verlaagde tarief. De verwijzende Senat twijfelt er niet aan dat het volgens het recht van de Unie gaat om het „verstrekken van vakantieaccommodatie” in de zin van bijlage III, punt 12, van de btw-richtlijn.
- 29 Daarbij staat de toepassing van het verlaagde tarief er naar de mening van de verwijzende Senat niet aan in de weg dat bij het verhuren van de woning nog diensten komen, zoals het geven van informatie en advies, waarmee het reisbureau een ruime keus biedt voor de vakantie en het boeken van accommodatie (arrest [REDACTED] EU:C:1992:435, punt 24). Het betreft hier immers – zoals bijvoorbeeld bij een nader advies inzake een product door de dienstverrichter bij de verkoop van een personenauto – alleen een bijkomende dienst bij de hoofddienst (zie hierboven II.2.b).
- 30 **bb) Nationaal recht**
- 31 Hetzelfde geldt in het nationale recht. De belastingdienst past het verlaagde tarief volgens § 12, lid 2, punt 11, UStG eveneens toe op het verstrekken van vakantieaccommodatie [OMISSIS]. Het is voor het verlaagde tarief niet van belang **[Or. 9]** of het om een vakantiewoning gaat. De ondernemer heeft derhalve eveneens recht op het verlaagde tarief, wanneer hij een door hem gehuurde vakantiewoning voor logies benut. De beginselen ter vaststelling van de hoofd- en bijkomende diensten moeten ook in het nationale recht in acht worden genomen.
- 32 **b) Gecombineerde toepassing van de bijzondere regeling en het verlaagde tarief**
- 33 **aa) Rechtspraak van het Hof ontbreekt**
- 34 Het Hof heeft zich, voor zover de verwijzende Senat kan nagaan, nog niet eerder uitgesproken over de vraag of op een dienst, die valt onder de bijzondere regeling voor reisbureaus, het verlaagde tarief kan worden toegepast.

35 **bb) Mogelijke uitlegging van het Unierecht**

- 36 De verwijzende Senat acht de toepassing van een verlaagd tarief op handelingen die onder de bijzondere regeling voor reisbureaus vallen, mogelijk maar eveneens twijfelachtig, zodat deze vraag door middel van uitlegging van het Unierecht door het Hof moet worden beantwoord.
- 37 Voor een gecombineerde toepassing van de bijzondere regeling en het verlaagd tarief pleit dat voor elke handeling van een reisbureau wordt nagegaan of op grond van het voorwerp van deze handeling als dienst tegelijkertijd ook is voldaan aan de voorwaarden voor een verlaagd tarief.
- 38 Wanneer verhuur hier te lande onder het verlaagde tarief valt, met volledige aftrek van voorbelasting, dan moet dat op grond van gelijke behandeling ook gelden voor de winstmargebelasting, zonder aftrek van voorbelasting. **[Or. 10]**
- 39 Tegen een gecombineerde toepassing van de bijzondere regeling en het verlaagde tarief pleit evenwel dat „handelingen van reisbureaus” in de zin van artikel 306 van de btw-richtlijn als zodanig moeten worden beschouwd en reeds in deze hoedanigheid zijn uitgesloten van het verlaagde tarief, aangezien zij als zodanig niet uitdrukkelijk in bijlage III bij de richtlijn zijn vermeld. Met de toepassing van de forfaitaire regeling wordt immers eveneens een vereenvoudigingsdoelstelling nagestreefd, die bestaat in een samenvoeging van de afzonderlijke elementen van de dienst, tot één dienst. Het zou in strijd zijn met deze vereenvoudigingsdoelstelling om in verband met de toepassing van het tarief, de afzonderlijke elementen van de dienst er weer uit te lichten en eventueel gescheiden te behandelen.

40 **cc) Betekenis voor het nationale recht**

- 41 De uitlegging van het recht van de Unie aangaande de opgeworpen vraag is voor de uitlegging en de toepassing van het nationale recht eveneens van belang. De verwijzende Senat legt het nationale recht in vaste rechtspraak richtlijnconform uit.
- 42 Beide benaderingswijzen aangaande de opgeworpen vraag kunnen als mogelijk resultaat van een uitlegging van het nationale recht worden beschouwd. Aldus kan bij een materiële benaderingswijze de inhoud van de dienst van de desbetreffende reisdienst in de zin van § 25 UStG in aanmerking worden genomen. Bestaat deze in het verstrekken van logies in de zin van § 12, lid 2, punt 1, UStG, dan zijn beide bepalingen cumulatief toepasselijk.
- 43 Een uitlegging overeenkomstig een formele benaderingswijze is echter eveneens mogelijk. Volgens deze benaderingswijze is het verlaagde tarief in het geschil niet toepasselijk, aangezien reisdiensten niet zijn vermeld in het overzicht van de onder het verlaagd tarief vallende handelingen van § 12, lid 2, UStG. Het FG heeft zijn uitspraak op deze formele benaderingswijze gebaseerd. **[Or. 11]**

44 **4. Belang van de beslissing**

45 Indien de eerste prejudiciële vraag ontkennend moet worden beantwoord, dan moet verzoekster hier te lande alleen over het verhuren van hier te lande gelegen vakantiewoningen belasting betalen, maar niet eveneens over het verhuren van vakantiewoningen die in het buitenland zijn gelegen. Het verhuren van de hier te lande gelegen vakantiewoningen valt bovendien onder het verlaagde tarief, waarbij verzoekster op grond van het huren daarvan recht zou hebben op aftrek van voorbelasting. Hieruit zou een lagere belasting voortvloeien dan de destijds geheven belasting.

46 Indien de tweede prejudiciële vraag bevestigend moet worden beantwoord, is het beroep voor het merendeel gegrond. Een verlaagd tarief komt dan alleen in zoverre niet in aanmerking indien de dienst van verzoekster, zoals bij een hotel, tevens het verstrekken van een ontbijt omvat, daar dit volgens § 12, lid 2, punt 11, tweede volzin, UStG van het toepassingsgebied van het verlaagde tarief is uitgesloten [OMISSIS]. Het deel van het verschil in de zin van artikel 308 van de btw richtlijn, dat hieraan toevalt, moet, los van de prejudiciële vraag, volgens het algemene tarief worden belast.

47 Indien de eerste prejudiciële vraag bevestigend moet worden beantwoord en de tweede prejudiciële vraag ontkennend, dan heeft het FG het beroep terecht afgewezen.

48 **5. Rechtsgrondslag van de verwijzing** [OMISSIS]

49 De indiening van het verzoek om een prejudiciële beslissing van het Hof is gebaseerd op artikel 267 van het VWEU. **[Or. 12]**

50 [OMISSIS]

51 [OMISSIS]

52 [OMISSIS]