

**Rechtssache C-733/22**

**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Abs. 1  
der Verfahrensordnung des Gerichtshofs**

**Eingangsdatum:**

29. November 2022

**Vorlegendes Gericht:**

Varhoven administrativen sad (Bulgarien)

**Datum der Vorlageentscheidung:**

18. November 2022

**Kassationsbeschwerdeführer:**

Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia pri Tsentralno upravlenie na NAP

**Kassationsbeschwerdegegnerin:**

„Valentina Heights“ EOOD

---

**Gegenstand des Ausgangsverfahrens**

Die Kassationsbeschwerde richtet sich gegen ein Urteil des Administrativen sad Blagoevgrad (Verwaltungsgericht Blagoevgrad, Bulgarien), mit dem ein Steuerprüfungsbescheid aufgehoben wurde, der von den Steuerbehörden bei der Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia po prihodite – Sofia (Gebietsdirektion der Nationalen Agentur für Einnahmen – Sofia) erlassen und hinsichtlich der dort festgestellten Ergebnisse nach dem Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (Mehrwertsteuergesetz) mit Entscheidung des Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Sofia (Direktor der Direktion „Anfechtung und Steuer-/Sozialversicherungspraxis“ – Sofia) für die Besteuerungszeiträume März 2019, Juni 2019 und vom August 2019 bis zum Februar 2020 zuzüglich aufgelaufener Zinsen bestätigt wurde.

## **Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlage**

Vorlage nach Art. 267 AEUV zur Auslegung von Art. 98 Abs. 2 in Verbindung mit Anhang III Nr. 12 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem

## **Vorlagefragen**

- 1 Ist Art. 98 Abs. 2 in Verbindung mit Anhang III Nr. 12 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem dahin auszulegen, dass der ermäßigte Mehrwertsteuersatz, der in dieser Bestimmung für eine Beherbergung in Hotels und ähnlichen Einrichtungen vorgesehen ist, Anwendung finden kann, wenn diese Einrichtungen nicht entsprechend den nationalen Rechtsvorschriften des ersuchenden Mitgliedstaats in eine Kategorie eingestuft sind[?]
- 2 Falls diese Frage verneint wird, ist dann Art. 98 Abs. 2 in Verbindung mit Anhang III Nr. 12 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem dahin auszulegen, dass er eine selektive Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf konkrete und spezifische Aspekte einer bestimmten Dienstleistungskategorie zulässt, wenn die Voraussetzung dafür darin besteht, dass die Beherbergung in Hotels und ähnlichen Einrichtungen nur in Beherbergungsstätten erfolgen darf, die entsprechend den nationalen Rechtsvorschriften des ersuchenden Mitgliedstaats in eine Kategorie eingestuft sind oder für die eine vorläufige Bescheinigung über ein eingeleitetes Verfahren zur Einstufung in eine Kategorie ausgestellt wurde[?]

## **Unionsrechtliche Vorschriften und Rechtsprechung**

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, Art. 96, 98 Abs. 1 und 2, Art. 135 in Verbindung mit Anhang III Nr. 12 dieser Richtlinie (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie)

Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem

Urteil des Gerichtshofs vom 6. Mai 2010, Kommission/Frankreich, C-94/09, EU:C:2010:253, Rn. 28, 29 und 30

Urteil des Gerichtshofs vom 3. April 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C-442/05, EU:C:2008:184, Rn. 41 und 43

## **Nationale Rechtsvorschriften**

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Mehrwertsteuergesetz, im Folgenden: ZDDS), Art. 66 und § 1 Nr. 45 der Zusatzbestimmungen

Zakon za turizma (Tourismusgesetz, im Folgenden: ZT), Art. 111, 113[,] 114, 119, 133 und § 1 Nrn. 19 und 27 der Zusatzbestimmungen

Zakon za izmenenie i dopalnenie na zakona za turizma (Gesetz zur Änderung des Tourismusgesetzes), Art. 121

Pravilnik za prilagane na zakona za danaka varhu dobavenata stoynost (Verordnung zur Durchführung des Mehrwertsteuergesetzes), Art. 40

## **Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens**

- 3 Die Kassationsbeschwerdegegnerin ist eine Gesellschaft, deren Eintragung in der Agentsia po vpisvania (Eintragungsstelle) beim Targovski registar (Handelsregister) am 9. November 2011 erfolgte. Am 13. Dezember 2016 wurde sie nach dem ZDDS registriert. Der Gegenstand ihrer Tätigkeit umfasst nach den Angaben des Handelsregisters auch die Bereiche Tourismus, Gastronomie, Beherbergung, Reiseveranstalter- sowie verschiedenste andere Tätigkeiten, die nach dem bulgarischen Recht vorbehaltlich der Erfüllung und Einhaltung von Genehmigungs-, Registrierungs- oder anderen Anforderungen ausgeübt werden dürften.
- 4 Im Zuge einer Steuerprüfung wurde festgestellt, dass die Gesellschaft innerhalb des geprüften Zeitraums vom 13. Dezember 2016 bis zum 29. Februar 2020 eine Apartment-Ferienanlage namens „Valentina Heights“ in der Stadt Bansko als Mietobjekt von natürlichen Personen (Eigentümern) übernommen hatte, was von den Beteiligten nicht bestritten wurde. Nach den vorgelegten Verträgen über die Verwaltung von Privatimmobilien in der Apartment-Ferienanlage, die allesamt vom 1. Mai 2018 datieren, wurde mit den Eigentümern der Immobilien (Apartments, Studiowohnungen und andere Objekte) vereinbart, dass die „Valentina Heights“ EOOD deren Grundeigentum verwalten, in Stand halten und im Namen der Eigentümer an Dritte vermieten soll. Im geprüften Zeitraum führte die Gesellschaft die Beherbergung von Gästen in der gemieteten Apartment-Ferienanlage „Valentina Heights“ durch. Die erzielten Einnahmen wurden mittels angemeldeter elektronischer Registrierkassen und anhand von Banküberweisungen erfasst. Für die getätigten Geschäfte berechnete die Gesellschaft eine Mehrwertsteuer in Höhe von 9 %.
- 5 Vorgelegt wurde eine vom Bürgermeister der Gemeinde Bansko ausgestellte Bescheinigung vom 15. Februar 2013 über die Einstufung des Objekts „Valentina Heights“ in der Stadt Bansko in die Kategorie „Gästehaus“ mit einer Kapazität von 9 Zimmern und 19 Betten.

- 6 Am 18. November 2016 meldete die Gesellschaft die in der Stadt Bansko befindliche Apartment-Ferienanlage „Valentina Heights“ beim Ministerium für Tourismus für die Kategorie „drei Sterne“ mit einer Kapazität von 23 Zimmern und 46 Betten an.
- 7 Auf Anordnung des Bürgermeisters der Gemeinde Bansko vom 7. März 2019 wurde die Einstufung in die Kategorie „Gästehaus“, die mit der oben genannten Bescheinigung gewährt wurde, aufgehoben. Diese Anordnung wurde von der Gesellschaft nicht angefochten.
- 8 Am 27. September 2019 meldete die Gesellschaft eine zur Apartment-Ferienanlage „Valentina Heights“ gehörende Snackbar beim Ministerium für Tourismus für die Kategorie „zwei Sterne“ an. In den Jahren 2019 und 2020 reichte die Gesellschaft ergänzende Unterlagen zu den eingereichten Anmeldungen für die Einstufung in eine Kategorie nach.
- 9 Gemäß einer Anordnung des stellvertretenden Ministers für Tourismus vom 21. September 2020 wurde ein Verfahren zur Einstufung der touristischen Objekte in eine Kategorie eingeleitet, wobei für die Apartment-Ferienanlage „Valentina Heights“ und für die Snackbar vorläufige Bescheinigungen über ein eingeleitetes Verfahren zur Einstufung in eine Kategorie ausgestellt wurden, die eine Geltungsdauer bis zum 21. Januar 2021 hatten. Das Ministerium für Tourismus teilte der Gesellschaft mit, dass die Durchführung einer Kontrolle durch eine Expertenarbeitsgruppe vor Ort bevorstehe, um die vollständige Übereinstimmung mit der angemeldeten Art und Kategorie der oben genannten Objekte nach den Vorgaben des Tourismusgesetzes und der Naredba za iziskvaniyata kam kategoriziranite mesta za nastanyavane i zavedenia za hranene i razvlechenia, za reda za opredelyane na kategoriyata, kako i za usloviyata i reda za registrirane na stai za gosti i apartamenti za gosti (Verordnung über die Anforderungen an die Einstufung von Beherbergungsstätten sowie Gastronomie- und Unterhaltungsbetrieben in eine Kategorie, über das Verfahren zur Feststellung der Kategorie sowie über die Voraussetzungen und das Verfahren der Anmeldung von Gästezimmern und Gästeapartments) zu überprüfen.
- 10 Im angefochtenen Steuerprüfungsbescheid stellten die Steuerbehörden fest, dass die Gesellschaft über eine vom Bürgermeister der Gemeinde Bansko am 15. Februar 2013 für den Zeitraum vom 15. Februar 2013 bis zum 7. März 2019 ausgestellte Bescheinigung über die Kategorieneinstufung des in der Stadt Bansko befindlichen Hausobjekts „Valentina Heights“ mit einer Kapazität von 9 Zimmern und 19 Betten verfügte. Sie gaben dort an, dass die Gesellschaft für die Zeit nach dem 7. März 2019 keine Bescheinigung über die Einstufung eines touristischen Objekts in eine Kategorie besäße und, dass sie zu Unrecht eine Mehrwertsteuer von 9 % berechnet habe. In Anbetracht dieser Feststellungen und aufgrund von Art. 66 Abs. 1 ZDDB (in der anwendbaren Fassung) erhoben die Steuerbehörden die Differenz bis zur vollen Höhe der Mehrwertsteuer nach, d. h. 20 % für die angemeldeten Leistungen, bei denen die Voraussetzungen des Art. 40 Abs. 1 Nr. 2

der Verordnung zur Durchführung des Mehrwertsteuergesetzes nicht erfüllt waren.

### **Wesentliche Argumente der Beteiligten des Ausgangsverfahrens**

- 11 Der mit der Verwaltungsbeschwerde gegen den Steuerprüfungsbescheid befasste Direktor der Direktion „Anfechtung und Steuer-/Sozialversicherungspraxis“ für die Stadt Sofia bei der Zentralverwaltung der NAP [Natsionalna agentsia po prihodite, Nationale Agentur für Einnahmen] bestätigte den Bescheid und schloss sich in vollem Umfang den Erwägungen der Steuerbehörden an.
- 12 In ihrer Klage vor dem erstinstanzlichen Gericht gegen den Steuerprüfungsbescheid berief sich die „Valentina Heights“ EOOD auf das Urteil des Gerichtshofs vom 22. Oktober 1998, Madgett und Baldwin (C-308/96 und C-94/97, EU:C:1998:496), und argumentierte, dass die Sonderregelung über die Besteuerung touristischer Dienstleistungen aufgrund der Art der durchgeführten Tätigkeit anzuwenden sei, und nicht vom Vorliegen einer Anmeldung abhängen, die in einem Sondergesetz vorgesehen sei.
- 13 Der Argumentation der „Valentina Heights“ EOOD hat sich das erstinstanzliche Verwaltungsgericht Blagoevgrad in vollem Umfang angeschlossen. Es hat den Sachverhalt im vorliegenden Fall dahin gewürdigt, dass die „Valentina Heights“ EOOD alle erforderlichen Maßnahmen ergriffen habe, um eine Bescheinigung über die Einstufung in eine Kategorie zu erhalten, dass aber die für die Kategorieneinstufung zuständige Behörde, nämlich das Ministerium für Tourismus, die beantragten Einstufungsbescheinigungen nicht rechtzeitig ausgestellt habe. In den Jahren 2016 und 2019 habe die betroffene Gesellschaft zwei Anmeldungen eingereicht, das Ministerium für Tourismus habe die vorläufigen Einstufungsbescheinigungen jedoch erst am 23. September 2020 ausgestellt. Dieses Gericht hat ausgeführt, dass das Fehlen einer Bescheinigung über die Einstufung eines touristischen Objekts in eine Kategorie, wie sie der betroffenen Gesellschaft für den Zeitraum vom 7. März 2019 bis zum 29. Februar 2020 (letzter geprüfter Zeitraum) nicht vorgelegen habe, keine Grundlage dafür bilden könne, die Sonderregelung für die Besteuerung touristischer Dienstleistungen nicht anzuwenden. Hierzu hat das erstinstanzliche Gericht unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs, insbesondere das Urteil vom 22. Oktober 1998, Madgett und Baldwin (C-308/96 und C-94/97, EU:C:1998:496), die Auffassung vertreten, dass die Sonderregelung über die Besteuerung von touristischen Dienstleistungen aufgrund der Art der durchgeführten Tätigkeit anzuwenden sei und nicht von einer Anmeldung abhängen, die in einem Sondergesetz vorgesehen sei, wie vorliegend im Tourismusgesetz.
- 14 Vor dem Kassationsgericht hat der Direktor der Direktion „Anfechtung und Steuer-/Sozialversicherungspraxis“ – Sofia der Zentralverwaltung der NAP geltend gemacht, die Erbringung touristischer Dienstleistungen in Unterkünften,



Beherbergungsstätten und Gästehütten, die nicht nach dem Gesetz in eine Kategorie eingestuft seien, sowie solchen, die über keine vorläufige Bescheinigung über ein eingeleitetes Verfahren zur Einstufung in eine Kategorie verfügten, sei nicht als Beherbergung im Sinne von Art. 66 Abs. 2 ZDDS zu behandeln und unterläge keinem ermäßigten Steuersatz. Der Kassationsbeschwerdeführer ist der Ansicht, dass die Beziehungen zwischen der Gesellschaft und dem Ministerium für Tourismus unerheblich für die steuerrechtliche Behandlung der Dienstleistungen seien. Außerdem habe der Gesetzgeber für den Fall der Untätigkeit einer Verwaltungsbehörde einen Rechtsbehelf vorgesehen, so dass eine etwaige Untätigkeit nicht als Hindernis für die Steuerbehörden angesehen werden könne, das Steuerrecht anzuwenden. Sollte die Einstufung eines Objekts in eine Kategorie unerheblich für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes sein, so könnten seiner Ansicht nach die Beherbergungsleistungen (oder insgesamt touristische Dienstleistungen) in jedem beliebigen Betrieb erbracht werden und jede entsprechende Tätigkeit würde als touristische Tätigkeit gelten.

### **Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage**

- 15 Dem Varhoven administrativen sad (Oberstes Verwaltungsgericht) sind keine Urteile des Gerichtshofs zur Auslegung des Unionsrechts bekannt, die alle vorgelegten Fragen nach der Auslegung dieses Rechts beantworten und für die Entscheidung des vorliegenden Falls erheblich sein könnten. Dabei hat es sowohl das Urteil des Gerichtshofs vom 22. Oktober 1998, Madgett und Baldwin (C-308/96 und C-94/97, EU:C:1998:496), das die „Valentina Heights“ EOOD angeführt hat, als auch die Urteile vom 6. Mai 2010, Kommission/Frankreich (C-94/09, EU:C:2010:253), vom 27. Februar 2014, Pro Med Logistik und Pongratz (C-454/12 und C-455/12, EU:C:2014:111), vom 11. September 2014, K [Oy] (C-219/13, EU:C:2014:2207), vom 9. März 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, vom 9. November 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846), vom 17. Juni 2021, M.I.C.M. (C-597/17, EU:C:2021:492), vom 19. Dezember 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138), vom 22. September 2022, The Escape Center (C-330/21, EU:C:2022:719), berücksichtigt. Die Begründungen all dieser Urteile liefern wertvolle Hinweise für die Auslegung der Mehrwertsteuerrichtlinie, die für die Entscheidung des vorliegenden Rechtsstreits erheblich sind, doch sind in den jeweiligen Ausgangsverfahren nach Ansicht des Obersten Verwaltungsgerichts andere entscheidungserhebliche Tatsachen festgestellt worden.
- 16 Art. 96 der Richtlinie 2006/112 sieht vor, dass auf Lieferungen von Gegenständen und auf Dienstleistungen ein und derselbe Mehrwertsteuer-Normalsatz angewandt wird. Art. 98 Abs. 1 und 2 dieser Richtlinie räumt den Mitgliedstaaten dann abweichend vom Grundsatz des Mehrwertsteuer-Normalsatzes die Möglichkeit ein, einen oder zwei ermäßigte Mehrwertsteuersätze anzuwenden. Nach dieser Bestimmung können die ermäßigten Mehrwertsteuersätze nur auf die Lieferungen von Gegenständen und auf Dienstleistungen der in Anhang III dieser Richtlinie

genannten Kategorien angewandt werden. Anhang III Nr. 12 der Richtlinie 2006/112 lässt die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes für die Beherbergung in Hotels und ähnlichen Einrichtungen, einschließlich der Beherbergung in Ferienunterkünften, und die Vermietung von Campingplätzen und Plätzen für das Abstellen von Wohnwagen, zu.

- 17 Der Gerichtshof hat wiederholt entschieden, dass der Wortlaut des Art. 98 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 2006/112 allerdings auch nicht zu der Auslegung zwingt, dass der ermäßigte Satz nur dann angewandt werden kann, wenn er sich auf alle Aspekte einer bestimmten Kategorie von Leistungen im Sinne von Anhang III dieser Richtlinie bezieht, so dass eine selektive Anwendung des ermäßigten Satzes nicht ausgeschlossen ist, sofern sie keine Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung nach sich zieht. Der Gerichtshof hat daraus die Schlussfolgerung gezogen, dass die Mitgliedstaaten unter der Voraussetzung, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet wird, der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegt, die Möglichkeit haben, auf konkrete und spezifische Aspekte einer bestimmten Kategorie von Dienstleistungen im Sinne von Anhang III der Richtlinie 2006/112 einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz anzuwenden.
- 18 Der Gerichtshof hat auch entschieden, dass ein Mitgliedstaat, wenn er beschlossen hat, von der ihm in Art. 98 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 2006/112 eröffneten Möglichkeit, auf eine Kategorie von Dienstleistungen im Sinne von Anhang III dieser Richtlinie einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz anzuwenden, Gebrauch zu machen, unter der Voraussetzung, dass der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegende Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet wird, die Anwendung dieses ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf konkrete und spezifische Aspekte dieser Kategorie von Dienstleistungen beschränken kann. Die den Mitgliedstaaten somit eingeräumte Möglichkeit einer selektiven Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes ist u. a. dadurch gerechtfertigt, dass, da dieser Satz die Ausnahme ist, die Beschränkung seiner Anwendung auf konkrete und spezifische Aspekte in Einklang mit dem Grundsatz steht, dass Befreiungen oder Ausnahmenvorschriften eng auszulegen sind. Der Gerichtshof hebt stets hervor, dass die Wahrnehmung dieser Möglichkeit der zweifachen Bedingung unterliegt, dass zum einen für die Zwecke der Anwendung des ermäßigten Satzes nur konkrete und spezifische Aspekte der in Rede stehenden Kategorie von Dienstleistungen herausgelöst werden und dass zum anderen der Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet wird. Diese Bedingungen sollen sicherstellen, dass die Mitgliedstaaten von dieser Möglichkeit nur unter Umständen Gebrauch machen, die die einfache und korrekte Anwendung des gewählten ermäßigten Satzes gewährleisten und Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch verhindern.
- 19 Die Mehrwertsteuerrichtlinie enthält keine Definition des Ausdrucks „Beherbergung in Hotels und ähnlichen Einrichtungen, einschließlich der Beherbergung in Ferienunterkünften, und Vermietung von Campingplätzen und Plätzen für das Abstellen von Wohnwagen“; dieser Ausdruck ist auch nicht in der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur

Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112 (ABl. 2011, L 77, S. 1) definiert. Art. 135 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet: „Die folgenden Umsätze sind von der Befreiung nach Absatz 1 Buchstabe 1 ausgeschlossen: a) Gewährung von Unterkunft nach den gesetzlichen Bestimmungen der Mitgliedstaaten im Rahmen des Hotelgewerbes oder in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung, einschließlich der Vermietung in Ferienlagern oder auf Grundstücken, die als Campingplätze erschlossen sind“. Dies bedeutet, dass die Gewährung von Unterkunft nach den gesetzlichen Bestimmungen der Mitgliedstaaten erfolgen muss.

- 20 Gemäß § 1 Nr. 45 der Zusatzbestimmungen zum ZDDS gehört „Unterkunft“ zu den grundlegenden touristischen Dienstleistungen im Sinne von Nr. 69 der Zusatzbestimmungen zum Tourismusgesetzes, mit Ausnahme der Erbringung einer allgemeinen touristischen Dienstleistung. Gemäß § 1 Nr. 69 der Zusatzbestimmungen zum ZT bezeichnet der Ausdruck „grundlegende touristische Leistungen“ Unterkunft, Verpflegung und Beförderung.
- 21 Da es sich bei einem ermäßigten Satz um eine Ausnahme handelt, steht die Beschränkung seiner Anwendung auf konkrete und spezifische Aspekte im Einklang mit dem Grundsatz, dass Befreiungen und Ausnahmen eng auszulegen sind. Dies wirft die Frage auf, ob der Umstand, dass das nationale Recht der Republik Bulgarien zusätzliche Anforderungen an die Einstufung von Beherbergungsstätten in eine Kategorie stellt, als Beschränkung der Anwendung des ermäßigten Satzes auf konkrete und spezifische Aspekte angesehen werden kann oder ob die in Hotels und ähnlichen Einrichtungen gewährten ermäßigten Sätze für die Unterbringung aufgrund der Art der durchgeführten Tätigkeit anzuwenden sind und nicht von einer Anmeldung abhängen, die in einem Sondergesetz vorgesehen ist, wie vorliegend im Tourismusgesetz.