



Datum van  
inontvangstneming

:

23/07/2024

**Zaak C-409/24**

**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:**

J-GmbH

**Verwerende partij en verwerende partij in Revision:**

Finanzamt K

---

**BUNDESFINANZHOF**

**BESLISSING**

**In het geding**

J-GmbH

verzoekende partij en verzoekende partij tot Revision

tegen

[OMISSIS]

Finanzamt K

verwerende partij en verwerende partij in Revision

wegens omzetbelasting 2018 en voorafbetaling omzetbelasting januari tot en met mei 2019

heeft de XIe Senat

op 10 januari 2024 de volgende beslissing gegeven:

### **Dictum**

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 (enkel) de terbeschikkingstelling van parkeerplaatsen – 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.

### **Motivering**

#### **A.**

- 1 Verzoekster en verzoekster tot Revision (hierna: „verzoekster”) exploiteerde een hotel en restaurant met... kamers. De gasten van het hotel kregen bij hun overnachting ook een ontbijt dat, voor zover een gast aangaf zonder ontbijt te willen overnachten, met 4,50 EUR in mindering werd gebracht. Het hotel en restaurant beschikten over een eigen parkeerplaats, waarvan gratis gebruik kon worden gemaakt.
- 2 Sinds juni 2018 heeft verzoekster op de overnachting, het ontbijt en de parkeerplaats als één enkele prestatie het verlaagde btw-tarief van 7 % toegepast. In haar voorlopige btw-aangiften voor de maanden juni 2018 tot en met mei 2019 heeft zij de betrokken handelingen vermeld.
- 3 Na twee controles ter plaatse bij verzoekster met betrekking tot het tijdvak april 2018 tot en met juni 2018 en het tijdvak juli 2018 tot en met mei 2019 kwam de controleur tot de conclusie dat op de prestaties voor het ontbijt en de parkeerplaats het standaard btw-tarief van 19 % diende te worden toegepast. [OMISSIS]
- 4 Verweerder en verweerder in Revision (hierna: „Finanzamt”) volgde de conclusies van de bijzondere btw-controle op en stelde bij besluiten van respectievelijk 12 december 2018 en 18 oktober 2019 een verhoging van de voorafbetaling van de btw voor het tijdvak juni 2018 tot en met mei 2019 vast. Tegen die besluiten heeft verzoekster bezwaar aangetekend.

- 5 [OMISSIS]
- 6 Het bezwaar werd door het Finanzamt bij besluit van 26 februari 2020 ongegrond verklaard.
- 7 Het door verzoekster ingestelde beroep werd door het Sächsisches Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg van de deelstaat Saksen) bij vonnis van 23 september 2020 (gepubliceerd in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2021, 244 – 2 K 352/20) verworpen. De rechter was van opvatting dat de terbeschikkingstelling van een ontbijt en een parkeerplaats niet mogen worden beschouwd als nevenprestaties bij de accommodatiedienst, maar zelfstandige hoofdprestaties zijn. Maar zelfs indien die prestaties zouden moeten worden beschouwd als onzelfstandige nevenprestaties bij de aan het verlaagde btw-tarief onderworpen accommodatiedienst, heeft het Finanzamt de handelingen zijns inziens terecht gesplitst. Het ontbijt en de parkeerplaats behoren tot de prestaties die in de zin van § 12, lid 2, punt 11, tweede volzin, van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting; hierna: „UStG”) niet rechtstreeks de verhuur dienen en derhalve zijn uitgezonderd van de belastingverlaging overeenkomstig § 12, lid 2, punt 11, eerste volzin, UStG. [OMISSIS]
- 8 In haar beroep in Revision stelt verzoekster dat het materiële recht is geschonden en voert zij in wezen aan dat zowel het ontbijt als de terbeschikkingstelling van parkeerplaatsen elk een onzelfstandige nevenprestatie bij de accommodatiedienst is. [OMISSIS]
- 9 In de visie van verzoekster is het in § 12, lid 2, punt 11, tweede volzin, UStG neergelegde splitsingsvereiste in strijd met het Unierecht. Het Hof heeft in zijn arrest van 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), vastgesteld dat een handeling niet kunstmatig mag worden gesplitst in hoofd- en nevenprestaties en dat daar geen uiteenlopende belastingtarieven op mogen worden toegepast.
- 10 Verzoekster verzoekt in wezen om vernietiging van het vonnis in eerste aanleg en om wijziging van de in het besluit van 26 februari 2020 vastgelegde btw-aanslag voor 2018 en de voorlopige btw-aanslagen voor het tijdvak januari 2019 tot en met mei 2019, in die zin dat de prestaties voor het ontbijt en de parkeerplaats worden onderworpen aan het btw-tarief van 7 %.
- 11 Het Finanzamt verzoekt het beroep in Revision ongegrond te verklaren.
- 12 Het Finanzamt verdedigt het bestreden vonnis en stelt onder meer dat het ontbijt waar het in casu om gaat een zelfstandige prestatie was waarvan de gasten geen gebruik behoeften te maken en die in dat geval in mindering werd gebracht. Het ontbijt noch de terbeschikkingstelling van een parkeerplaats diende rechtstreeks de accommodatie. Het arrest van het Hof van 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), had geen betrekking op een nationaal splitsingsvereiste. In zijn arrest van 6 mei 2010, Commissie/Frankrijk (C-94/09, EU:C:2010:253), heeft het Hof uitdrukkelijk vastgesteld dat een nationaal

splitsingsvereiste dat voorrang geniet boven het beginsel van eenheid van de prestatie, rechtmatig is.

- 13 [OMISSIS] [Schorsing van de behandeling van de zaak totdat het Hof uitspraak heeft gedaan in zaak C-516/21]
- 14 Verzoekster ziet haar rechtsopvatting bevestigd door het arrest van het Hof van 4 mei 2023, Finanzamt X (C-516/21, EU:C:2023:372). Hieruit volgt haars inziens dat het Hof een kunstmatige splitsing van prestaties die één geheel vormen, afwijst.
- 15 Het Finanzamt stelt daarentegen dat voornoemd arrest in casu niet relevant is. Zowel de ontbijtservice als de terbeschikkingstelling van een parkeerplaats is een zelfstandige prestatie en geen nevenprestatie die verband houdt met de kortstondige huisvesting van derden. Zelfs indien die prestaties moeten worden beschouwd als nevenprestaties bij een accommodatiedienst, zou het nationale splitsingsvereiste voorrang genieten boven het beginsel dat een onzelfstandige nevenprestatie het lot van de hoofdprestatie deelt. Uit het arrest Finanzamt X volgt niet dat § 12, lid 2, punt 11, tweede volzin, UStG in strijd is met het Unierecht.

## B.

- 16 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.
- 17 I. Toepasselijke bepalingen
- 18 1. Unierecht
- 19 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;

#### 20 2. Nationaal recht

#### 21 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 slaapruijnte 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; [...]

#### 22 II. Beoordeling van voorafgaande vragen (eenheid van de prestatie)

- 23 [OMISSIS]
- 24 [OMISSIS]
- 25 [OMISSIS]
- 26 [OMISSIS]
- 27 [OMISSIS]
- 28 [OMISSIS]
- 29 [OMISSIS]
- 30 [OMISSIS]
- 31 [OMISSIS]
- 32 [OMISSIS] [Algemene beginselen betreffende de eenheid van de prestatie]
- 33 d) Of de betrokken prestatie in de omstandigheden van het concrete geval moet worden beschouwd als één enkele prestatie, moet in het kader van de bij artikel 267 VWEU ingestelde samenwerking worden vastgesteld door de nationale rechterlijke instanties, die dienaangaande alle definitieve feitelijke beoordelingen moeten verrichten (zie arresten van het Hof van 4 maart 2021, Frenetikexito, C-581/19, EU:C:2021:167, punt 36; en 20 april 2023, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, C-282/22, EU:C:2023:312, punt 31; zie ook arrest van het Hof van 4 mei 2023, Finanzamt X, C-516/21, EU:C:2023:372, punt 38).
- 34 2. Dit betekent dat gelet op de omstandigheden van het hoofdgeding bij de volgens artikel 267 VWEU door de verwijzende rechter te beoordelen voorafgaande vraag moet worden onderzocht of er sprake is van onzelfstandige nevenprestaties die ook met betrekking tot het toepasselijke btw-tarief het lot van de hoofdprestatie kunnen delen.
- 35 a) Het Finanzamt is er [OMISSIS] terecht van uitgegaan dat de ontbijtservice, waarvoor de gast, zou hij geen ontbijt wensen te nuttigen, 4,50 EUR in mindering wordt gebracht, moet worden beschouwd als zelfstandige prestatie (aangaande het karakter van ontbijtservices als nevenprestaties bij accommodatiediensten, zie ook het vonnis van het Finanzgericht Berlijn-Brandenburg van 28 november 2018, 7 K 7314/16, EFG 2019, 294, punt 51).
- 36 Aangezien die zelfstandige prestatie niet onder § 12, lid 2, punt 11, eerste volzin, UStG valt (en § 12, lid 2, punt 15, UStG – vigerende versie – in het litigieuze tijdvak niet gold), is op de ontbijtservice in casu het standaard btw-tarief van toepassing, los van het antwoord op de in de onderhavige procedure aan het Hof voorgelegde vraag. In dit opzicht speelt het splitsingsvereiste van § 12, lid 2, punt 11, tweede volzin, UStG geen rol.

- 37 b) Daarentegen is de terbeschikkingstelling van parkeerplaatsen aan hotelgasten in casu een nevenprestatie bij de accommodatiedienst, aangezien die dienst niet speciaal kan worden geboekt en er ook niet van kan worden afgezien. In het onderhavige geval is de betrokken prestatie onlosmakelijk verbonden met de hoofdprestatie (accommodatie) en vormt zij voor de hotelgast geen doel op zich. Hiervoor pleit met name – in tegenstelling tot de opvatting van het Finanzamt en het Finanzgericht – dat verzoekster op geen enkele wijze onderscheid maakt naar de wijze waarop de gast naar het hotel is gekomen. Bovendien stelt verzoekster dat er in de onmiddellijke nabijheid van het hotel voldoende openbare parkeerplaatsen gratis beschikbaar zijn en nergens uit blijkt dat die parkeerplaatsen vanuit het oogpunt van de hotelgasten minder geschikt zouden zijn voor het parkeren van voertuigen dan de parkeerplaatsen van verzoekster zelf (zie ook arrest van het Hof van 13 juli 2023, Gemeinde A, C-344/22, EU:C:2023:580, punt 39).
- 38 [OMISSIS]
- 39 [OMISSIS]
- 40 [OMISSIS]
- 41 [OMISSIS][Afwijkend standpunt van het Finanzgericht niet bindend voor het Bundesfinanzhof]
- 42 III. Raadpleging van het Hof met betrekking tot het nationale splitsingsvereiste
- 43 [OMISSIS]
- 44 1. Prejudiciële vraag
- 45 a) Volgens § 12, lid 1, UStG bedraagt de belasting 19 % van de maatstaf van heffing voor alle belastbare handelingen (standaard btw-tarief). Volgens § 12, lid 2, punt 11, eerste volzin, UStG bedraagt de belasting 7 % voor de verhuur van woon- en slaapruijnte die een ondernemer voor kortstondige huisvesting van derden beschikbaar stelt, evenals de kortstondige verhuur van percelen op kampeerterreinen. Dat geldt volgens § 12, lid 2, punt 11, tweede volzin, UStG niet voor diensten die niet rechtstreeks de verhuur dienen, ook wanneer deze diensten met de tegenprestatie voor de verhuur zijn betaald.
- 46 aa) [OMISSIS] Met die regeling heeft de Duitse wetgever – zoals uiteengezet in de motivering van het wetsontwerp (Drucksachen des Deutschen Bundestages, 17/15, blz. 20) – gebruik gemaakt van de mogelijkheid die wordt geboden door artikel 98, leden 1 en 2, (sinds 6 april 2022: artikel 98, lid 1, eerste tot en met derde alinea) juncto bijlage III, categorie 12, van de btw-richtlijn [OMISSIS].
- 47 [OMISSIS]



- 48 cc) De verwijzende rechter heeft hieruit afgeleid dat § 12, lid 2, punt 11, tweede volzin, UStG een nationaal splitsingsvereiste voor diensten bevat; dat vereiste geniet voorrang boven het beginsel dat de (onzelfstandige) nevenprestatie het lot van de hoofdprestatie deelt (zie arresten van het Bundesfinanzhof van 24 april 2013 – XI R 3/11, BFHE 242, 410, BStBl II 2014, 86; en 24 juli 2013 – XI R 14/11, BFHE 242, 421, BStBl II 2014, 210; zie ook beslissingen van het Bundesfinanzhof van 3 augustus 2017 – V R 60/16, BFHE 258, 558, BStBl II 2018, 37, punt 41, en 7 maart 2022 – XI B 2/21 (AdV), BFHE 275, 473, BStBl II 2023, 198, punt 28). De belastingverlaging uit hoofde van § 12, lid 2, punt 11, eerste volzin, UStG geldt derhalve uitsluitend voor zuivere verhuur- en accommodatiediensten.
- 49 [OMISSIS]
- 50 [Algemene lijst van diensten waarop het splitsingsvereiste (niet) van toepassing is]
- 51 [OMISSIS] [Korte vergelijking met de juridische situatie in Oostenrijk]
- 52 b) De in het hoofdgeding te beoordelen terbeschikkingstelling van parkeerplaatsen behoort volgens de rechtspraak van de verwijzende rechter tot de diensten die onder het splitsingsvereiste van § 12, lid 2, punt 11, tweede volzin, UStG vallen en waarop derhalve geen verlaagd btw-tarief van toepassing is (zie beslissing van het Bundesfinanzhof van 7 maart 2022 – XI B 2/21 (AdV), BFHE 275, 473, BStBl II 2023, 198, punt 27).
- 53 c) Tot nog toe heeft de verwijzende rechter geoordeeld dat het in § 12, lid 2, punt 11, tweede volzin, UStG neergelegde splitsingsvereiste voor diensten die niet rechtstreeks de verhuur dienen, verenigbaar is met het Unierecht (zie arrest van het Bundesfinanzhof van 24 april 2013 – XI R 3/11, BFHE 242, 410, BStBl II 2014, 86, punt 51, met verdere verwijzingen). Hierin is geen verandering gekomen.
- 54 De verwijzende rechter was er aanvankelijk volkomen van overtuigd dat het splitsingsvereiste verenigbaar was met het Unierecht daar artikel 98, leden 1 en 2, van de btw-richtlijn de lidstaten de mogelijkheid biedt om, mits eerbiediging van het beginsel van fiscale neutraliteit dat aan het gemeenschappelijke btw-stelsel ten grondslag ligt, een verlaagd btw-tarief toe te passen op (enkel) concrete en specifieke aspecten van een categorie van diensten in de zin van bijlage III bij de btw-richtlijn (zie arrest van het Bundesfinanzhof van 24 april 2013 – XI R 3/11, BFHE 242, 410, BStBl. II 2014, 86, punt 52, met verdere verwijzingen; en beslissing van het Bundesfinanzhof van 7 maart 2022 – XI B 2/21 (AdV), BFHE 275, 473, BStBl II 2023, 198, punt 30). Het Hof is er in zijn rechtspraak tot dusver van uitgegaan dat het voor de uitoefening van de beoordelingsbevoegdheid die de lidstaten met betrekking tot de toepassing van het verlaagde btw-tarief door de btw-richtlijn wordt gelaten, niet als doorslaggevend kan worden beschouwd of een uit verschillende elementen bestaande handeling als één enkele dienst moet worden aangemerkt (zie arresten van het Hof van 6 mei 2010,

- Commissie/Frankrijk, C-94/09, EU:C:2010:253, punt 33, en 18 januari 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, punt 34). Derhalve behoefde het Hof in voornoemd arrest Commissie/Frankrijk niet na te gaan of de diensten van een uitvaartondernemer als één enkele handeling moeten worden beschouwd. Veeleer diende het Hof in dat verband te beoordelen of het lijkenvervoer per wagen een concreet en specifiek aspect vormt van de categorie van diensten in de zin van bijlage III, punt 16, van de btw-richtlijn en, in voorkomend geval, of de toepassing van het btw-tarief in kwestie afbreuk doet aan het beginsel van fiscale neutraliteit (zie arresten van het Hof, Commissie/Frankrijk, EU:C:2010:253, punt 34; en Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, punt 34).
- 55 d) De verwijzende rechter is echter van opvatting dat er op grond van de inmiddels gewezen rechtspraak van het Hof geen sprake meer is van een *acte clair* in de zin van artikel 267 VWEU.
- 56 aa) Het Hof is in de visie van de verwijzende rechter noch in zijn arrest van 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), noch in dat van 4 mei 2023, Finanzamt X (C-516/21, EU:C:2023:372), afgeweken van zijn arrest van 6 mei 2010, Commissie/Frankrijk (C-94/09, EU:C:2010:253). Hij is derhalve van oordeel dat een selectieve toepassing van het verlaagde btw-tarief nog steeds niet is uitgesloten, maar toelaatbaar is voor zover hiermee geen risico van scheeftrekking van de mededinging gepaard gaat.
- 57 Indien die uitlegging juist is, maakt de nationale wetgever met § 12, lid 2, punt 11, eerste en tweede volzin, UStG in overeenstemming met het Unierecht selectief gebruik van de mogelijkheid van artikel 98, leden 1 en 2, juncto bijlage III, categorie 12, van de btw-richtlijn door niet alle vormen van „door hotels en dergelijke inrichtingen verstrekte accommodatie” met inbegrip van de daarmee verband houdende diensten aan het verlaagde btw-tarief te onderwerpen, maar alleen de diensten die rechtstreeks de verhuur dienen.
- 58 Waarom dit een schending van het beginsel van fiscale neutraliteit zou opleveren, is niet duidelijk. Het splitsingsvereiste van § 12, lid 2, punt 11, tweede volzin, UStG kan een scheeftrekking van de mededinging integendeel zelfs helpen te voorkomen (zie ook vonnis van 28 november 2018 van het Finanzgericht Berlijn-Brandenburg, 7 K 7314/16, EFG 2019, 294, punt 45). Dergelijke splitsingsvereisten bevorderen de gelijke behandeling, aangezien hierdoor, zoals in het geval van § 12, lid 2, punt 11, UStG, wordt gewaarborgd dat een hotel bepaalde diensten (bijvoorbeeld een ontbijt, parkeerplaats of spa) niet tegen een lager btw-tarief kan aanbieden dan een andere ondernemer (bijvoorbeeld een restaurateur of een exploitant van een parkeergarage of een sauna) in de onmiddellijke omgeving. Het in § 12, lid 2, punt 11, tweede volzin, UStG neergelegde splitsingsvereiste heeft tot gevolg dat op een en dezelfde dienst hetzelfde btw-tarief wordt toegepast, ook wanneer het louter gaat om een nevenprestatie bij de kortstondige huisvesting van derden.

- 59 bb) Het staat echter niet onomstotelijk vast in de zin van een *acte clair* dat deze door de verwijzende rechter aan de rechtspraak van het Hof gegeven uitlegging juist is. Het Hof heeft in punt 36 van het arrest van 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), vastgesteld dat één enkele prestatie die bestaat uit twee onderscheiden elementen, waarvan het ene het hoofdelement en het andere het bijkomende element vormt, waarvoor verschillende btw-tarieven zouden gelden indien zij afzonderlijk zouden worden verricht, moet worden belast tegen het btw-tarief dat voor die enkele prestatie geldt en dat wordt bepaald aan de hand van het hoofdelement, ook al is het mogelijk te bepalen hoeveel de vergoeding voor elk element bedraagt binnen de door de consument voor deze prestatie betaalde totale vergoeding (zie ook beslissing van het Bundesfinanzhof van 7 maart 2022 – XI B 2/21 (AdV), BFHE 275, 473, BStBl II 2023, 198, punt 33).
- 60 Die bewoordingen zouden ook zo kunnen worden opgevat dat het Unierecht zich er principieel tegen verzet dat bij prestaties die één geheel vormen, uiteenlopende btw-tarieven worden toegepast. In dat geval zou § 12, lid 2, punt 11, tweede volzin, UStG in strijd kunnen zijn met het Unierecht. Het beginsel dat de onzelfstandige nevenprestatie altijd het lot van de hoofdprestatie deelt, zou voorrang kunnen genieten boven het splitsingsvereiste van § 12, lid 2, punt 11, tweede volzin, UStG (zie Nieskens in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 12, lid 2, punt 11, UStG, punt 51; beslissing van 7 maart 2022 van het Bundesfinanzhof – XI B 2/21 (AdV), BFHE 275, 473, BStBl II 2023, 198, punt 33).
- 61 cc) De bewoordingen van het Hof worden in de Bondsrepubliek Duitsland op uiteenlopende wijze geïnterpreteerd.
- 62 (1) Sommige belastingrechters in eerste aanleg gaan er – net als de belastingrechters in eerste aanleg in de drie hoofdgedingen – van uit dat het splitsingsvereiste van § 12, lid 2, punt 11, tweede volzin, UStG ook in het licht van het arrest van het Hof van 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), verenigbaar is met het Unierecht (zie vonnis van 28 november 2018 van het Finanzgericht Berlijn-Brandenburg – 7 K 7314/16, EFG 2019, 294, definitief; vonnis van 24 september 2020 van het Finanzgericht Rijnland-Palts – 6 K 2273/17, EFG 2020, 1887, beroep onder XI R 12/23 (XI R 35/20), aanhangig; beslissing van 18 december 2020 van het Finanzgericht Neurenberg – 2 V 1159/20, EFG 2021, 422, vernietigd bij beslissing van 7 maart 2022 van het Bundesfinanzhof – XI B 2/21 (AdV), BFHE 275, 473, BStBl II 2023, 198).
- 63 (2) De meningen in de literatuur zijn verdeeld. Een deel van de literatuur gaat ervan uit dat het wettelijke splitsingsvereiste in de zin van § 12, lid 2, punt 11, tweede volzin, UStG ook in het licht van het arrest van het Hof van 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), voorrang geniet boven de rechtsgevolgen die voortvloeien uit het beginsel van eenheid van de prestatie, aangezien dit een terugkeer behelst naar het algemene beginsel van afzonderlijke inaanmerkingneming van elke individuele prestatie (zie onder meer Gieseler,

Betriebs-Berater 2018, 734; Treiber, Deutsches Steuerrecht 2018, 1922; Korf, Zeitschrift für das gesamte Mehrwertsteuerrecht 2018, 266; idem in Mehrwertsteuerrecht 2022, 515, aldaar weifelend; Wäger, Umsatzsteuer-Rundschau 2019, 41; Sterzinger, Umsatzsteuer direkt digital 6/2021, 4; Weber, Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht 2022, 147, met verdere verwijzingen naar de stand van het geschil; kennelijk ook Forster in Wäger, Umsatzsteuerrecht, 2<sup>e</sup> ed., § 12, lid 2, punt 11, punt 48; Waza in Offerhaus/Söhn/Lange, § 12, lid 2, punt 11, UStG, punt 57; Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, § 12, lid 2, punt 11, punt 68). Sommigen zijn echter ook van opvatting dat nevenprestaties bij accommodatiediensten in het hotelwezen thans aan het verlaagde btw-tarief overeenkomstig § 12, lid 2, punt 11, eerste volzin, UStG zouden moeten worden onderworpen (zie onder andere Möser, Zeitschrift für das gesamte Mehrwertsteuerrecht 2018, 505; Nieskens, Umsatzsteuer-Rundschau 2018, 181; idem in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 12, lid 2, punt 11, UStG, punt 79; idem in Umsatzsteuer-Rundschau 2022, 463; Oldiges, Der Betrieb 2018, 541; idem in Der Betrieb 2020, 2096; von Streit, Umsatz-Steuerberater 2018, 106; Prätzler, juris PraxisReport Steuerrecht 6/2018 opm. 1; Nacke, NWB 2018, 2314; Lippross, Umsatzsteuer, 24e ed., blz. 843; Janzen in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, § 12, lid 2, punt 11, UStG, punt 17).

- 64 (3) De verwijzende rechter heeft derhalve na het arrest van het Hof van 18 januari 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22), de vraag of het splitsingsvereiste verenigbaar is met het Unierecht in het midden gelaten (arrest van het Bundesfinanzhof van 13 juni 2018 – XI R 2/16, BFHE 262, 187, BStBl II 2018, 678, punt 24) en wegens ernstige twijfels omtrent de rechtmatigheid in kort geding opschorting van de tenuitvoerlegging gelast (zie beslissing van 7 maart 2022 van het Bundesfinanzhof – XI B 2/21 (AdV), BFHE 275, 473, BStBl II 2023, 198; zie in dit verband ook Korf, Zeitschrift für das gesamte Mehrwertsteuerrecht 2022, 515; Nacke, Umsatzsteuer direkt digital 2022, 10/2022, 21; Brill, Kölner Steuerdialog 2023, Nr. 7, 23310; Masuch, NWB 2023, 1614; Nieskens, Umsatzsteuer-Rundschau 2022, 463; Huschens, Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht 2023, 218; Bunjes/Heidner, UStG, 22e ed., § 12, punt 230; Klenk in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 12, punt 903).
- 65 dd) De twijfels over de vraag of voornoemde jurisprudentie betreffende nationale splitsingsvereisten kan worden gehandhaafd, zijn door het arrest van het Hof van 4 mei 2023, Finanzamt X (C-516/21, EU:C:2023:372), niet weggenomen. De vaststellingen van het Hof in dat arrest en die van het Bundesfinanzhof in zijn arrest van 17 augustus 2023, V R 7/23 [(V R 22/20), BFHE 282, 52, punt 18] hebben voornamelijk betrekking op artikel 135, lid 2, eerste volzin, onder c), van de btw-richtlijn en § 4, punt 12, tweede volzin, UStG. Tegelijkertijd heeft het Bundesfinanzhof in zijn daaropvolgende arrest uitdrukkelijk bevestigd dat § 12, lid 2, punt 11, tweede volzin, UStG een wettelijk splitsingsvereiste bevat [zie arrest van het Bundesfinanzhof van 17 augustus 2023 – V R 7/23 (V R 22/20), BFHE 282, 52, punt 19]. Of dit verenigbaar is met het Unierecht moet gezien de bestaande twijfels thans door het Hof worden opgehelderd.

- 66 2. Opvatting van de verwijzende rechter over de prejudiciële vraag
- 67 De verwijzende rechter is van oordeel dat de prejudiciële vraag ontkennend moet worden beantwoord.
- 68 a) Hij blijft bij zijn standpunt dat § 12, lid 2, punt 11, tweede volzin, UStG, met name gezien het arrest van het Hof van 22 september 2022, *The Escape Center* (C-330/21, EU:C:2022:719), ook bij prestaties die één geheel vormen, verenigbaar is met het Unierecht.
- 69 aa) In voornoemd arrest heeft het Hof met betrekking tot het recht om gebruik te maken van sportaccommodaties vastgesteld dat artikel 98, lid 2, van de btw-richtlijn, juncto punt 14 van bijlage III bij die richtlijn, aldus moet worden uitgelegd dat een dienst die bestaat in de toekenning van het recht gebruik te maken van de sportaccommodaties van een fitnesscentrum en in de verstrekking van individuele begeleiding of begeleiding in groep, mag worden onderworpen aan een verlaagd btw-tarief wanneer deze begeleiding verband houdt met het gebruik van deze accommodaties en noodzakelijk is voor de beoefening van sport en lichamelijke opvoeding of wanneer die begeleiding bijkomend is bij het recht gebruik te maken van die accommodaties of het daadwerkelijke gebruik van die accommodaties, en het dus gaat om één enkele prestatie (zie punt 41 van het arrest).
- 70 bb) In punt 34 van voornoemd arrest heeft het Hof echter – onder verwijzing naar zijn arresten van 6 mei 2010, *Commissie/Frankrijk* (C-94/09, EU:C:2010:253, punt 28), en 9 september 2021, *Phantasialand* (C-406/20, EU:C:2021:720, punt 25) – benadrukt dat een lidstaat de mogelijkheid heeft om de toepassing van het verlaagde btw-tarief te beperken tot concrete en specifieke aspecten van de betrokken categorie, mits hij het beginsel van fiscale neutraliteit eerbiedigt. Hieruit volgt in de visie van de verwijzende rechter dat ook in het licht van het arrest van het Hof van 18 januari 2018, *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22), een selectieve toepassing van het verlaagde btw-tarief ook bij prestaties die één geheel vormen is toegestaan voor zover het beginsel van fiscale neutraliteit wordt nageleefd. Dit is bij het splitsingsvereiste van § 12, lid 2, punt 11, tweede volzin, UStG het geval.
- 71 b) De opvatting van de verwijzende rechter dat § 12, lid 2, punt 11, tweede volzin, UStG ook bij prestaties die één geheel vormen in overeenstemming is met het Unierecht, vindt eveneens steun in het inmiddels – vóór de motivering van de onderhavige beslissing is opgesteld – gewezen arrest van het Hof van 8 februari 2024, *Valentina Heights* (C-733/22, EU:C:2024:126). Het Hof heeft bevestigd dat de lidstaten van de mogelijkheid tot selectieve toepassing van het verlaagde btw-tarief gebruik kunnen maken indien voldaan is aan de tweevoudige voorwaarde dat, ten eerste, voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief enkel concrete en specifieke aspecten van de betreffende categorie van diensten afzonderlijk in aanmerking worden genomen en, ten tweede, het beginsel van fiscale neutraliteit in acht wordt genomen (zie punt 44 van voornoemd arrest). Daar de nationale

wetgever bij § 12, lid 2, punt 11, tweede volzin, UStG aan die voorwaarden heeft voldaan, verzet het Unierecht zich niet tegen het uit die bepaling voortvloeiende splitsingsvereiste bij prestaties die één geheel vormen.

72 3. Relevantie van de prejudiciële verwijzing

73 De prejudiciële vraag is relevant voor de beslechting van het geding. Bij een ontkennend antwoord moet het beroep in Revision van verzoekster ongegrond worden verklaard. Bij een bevestigend antwoord moet het vonnis in eerste aanleg worden vernietigd en moet het beroep gedeeltelijk worden toegewezen. In dat geval zou de terbeschikkingstelling van parkeerplaatsen ten onrechte zijn onderworpen aan het standaard btw-tarief.

74 [OMISSIS]

75 [OMISSIS]

76 [OMISSIS]

77 [OMISSIS]