

ECLI:NL:GHAMS:2023:3434

Instantie Gerechtshof Amsterdam

Datum uitspraak 19-12-2023

Datum publicatie 02-01-2024

Zaaknummer 23/399 23/400

Rechtsgebieden Belastingrecht

Bijzondere
kenmerken Hoger beroep

Inhoudsindicatie

In geschil is of een recht op een (alcoholisch) pauzedrankje voor de omzetbelasting als een bijkomende prestatie moet worden gezien die opgaat hoofdprestatie, het toegang verlenen tot een theatervoorstelling, dan wel dat het verstrekken van een (alcoholisch) pauzedrankje als een zelfstandige prestatie moet worden gezien.

Vindplaatsen Rechtspraak.nl

Uitspraak

GERECHTSHOF AMSTERDAM

kenmerken 23/399 en 23/400

19 december 2023

uitspraak van de tweede meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

[X] , gevestigd te [Z] , belanghebbende,
(gemachtigde: dr. D. Molenaar)

tegen de uitspraak van 27 maart 2023 in de zaak met kenmerken HAA 21/2094 en HAA 21/2095 van de rechtbank Noord-Holland (hierna: de rechtbank) in het geding tussen

belanghebbende

en

de inspecteur van de Belastingdienst, de inspecteur,

1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1. Op 28 december 2019 is aan belanghebbende een naheffingsaanslag omzetbelasting ten bedrage van 38.218 opgelegd over de periode 1 januari 2014 tot en met 31 december 2017. Tevens is bij beschikking een bedrag van 5.379 aan belastingrente in rekening gebracht.
- 1.2. Op 30 december 2020 is aan belanghebbende een naheffingsaanslag omzetbelasting ten bedrage van 3.709 opgelegd over het jaar 2018. Tevens is bij beschikking een bedrag van 252 aan belastingrente in rekening gebracht.
- 1.3. Belanghebbende heeft bij brief van 8 januari 2020, [ontvangen op 9 januari 2020] en bij brief van 6 januari 2021 [ontvangen op 11 juni 2021] bezwaar gemaakt tegen de naheffingsaanslag over de periode 2014 tot en met 2017 respectievelijk tegen de naheffingsaanslag over het jaar 2018.
- 1.4. Bij uitspraken op bezwaar van 2 april 2021 heeft de inspecteur de bezwaren afgewezen.
- 1.5. Belanghebbende heeft beroep ingesteld bij de rechtbank. Bij uitspraak van 27 maart 2023 heeft de rechtbank als volgt beslist (in de uitspraak van de rechtbank wordt belanghebbende aangeduid als eiseres en de inspecteur als verweerder):

De rechtbank:

- verklaart het beroep met zaaknummer HAA 21/2094 gegrond;
 - vernietigt de uitspraak op bezwaar voor zover die betrekking heeft op de beschikking belastingrente;
 - vermindert de beschikking belastingrente tot 2.282 en bepaalt dat deze uitspraak in de plaats treedt van het vernietigde gedeelte van de uitspraak op bezwaar;
 - verklaart het beroep met zaaknummer HAA 21/2095 ongegrond;
 - veroordeelt verweerder tot vergoeding van immateriële schade van eiseres tot een bedrag van 900;
 - veroordeelt de Staat (de minister van Justitie en Veiligheid) tot vergoeding van immateriële schade van eiseres tot een bedrag van 600;
 - veroordeelt verweerder in de proceskosten van eiseres tot een bedrag van 2.266;
 - draagt verweerder op het betaalde griffierecht van 360 aan eiseres te vergoeden.
- 1.6. Belanghebbende heeft tegen deze uitspraak hoger beroep ingesteld. De inspecteur heeft een verweerschrift en een nader stuk ingediend. Belanghebbende heeft eveneens een nader stuk ingediend.
 - 1.7. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 12 december 2023. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt dat met deze uitspraak wordt meegezonden.

2 Feiten

2.1. De rechtbank heeft de volgende feiten vastgesteld:

1. Eiseres exploiteert een cultureel podium. Zij biedt een groot en gevarieerd aanbod van voorstellingen. Van cabarets, operas, dansen, musicals, concerten en toneelstukken tot internationale shows en jeugdvoorstellingen.
2. De prijs van een entreekaartje voor een voorstelling bestaat uit één bedrag voor de voorstelling, het gebruik van de (bewaakte) garderobe, de verstrekking van een pauzedrankje en de reserveringskosten. Dit bedrag wordt in rekening gebracht ongeacht of de bezoekers gebruik maken van voormelde faciliteiten.
3. Eiseres heeft over de periode 2014 tot en met 2017 over de entreprijs btw op aangifte voldaan naar het verlaagde btw-tarief. Voor zover de entreprijs toe te rekenen is aan de verstrekking van alcoholische pauzedranken heeft eiseres btw voldaan naar het algemene (hoge) btw-tarief.
4. Over 2018 heeft eiseres over de gehele entreprijs btw voldaan naar het verlaagde btw-tarief. Zij heeft de verstrekking van alcoholische pauzedranken niet meer van haar omzet over voorstellingen afgesplitst en daarover geen btw voldaan naar het algemene btw-tarief.

Totstandkoming naheffingsaanslag omzetbelasting 2014 tot en met 2017

5. Eiseres heeft bij brieven van 23 april 2018 suppletieaangiften ingediend over de jaren gelegen in de periode 2012 tot en met 2017. Eiseres heeft bij deze suppleties als toelichting vermeld dat zij in genoemde aangiften naar haar mening ten onrechte het algemene tarief van 21% btw heeft voldaan over alcoholische dranken die tijdens de pauze van een voorstelling aan bezoekers worden geserveerd. Eiseres meent dat verstrekkingen van alcoholische pauzedranken geen zelfstandige prestaties voor de btw vormen, maar als bijkomende prestaties op gaan in het verlenen van toegang tot de voorstellingen. Zij stelt zich op het standpunt dat op de verstrekkingen van alcoholische pauzedranken het verlaagde btw-tarief van 6% btw van toepassing is. Ter onderbouwing van haar standpunt verwijst eiseres naar de uitspraak van gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 21 november 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:10125 (hierna: de obstacle run-uitspraak). Eiseres heeft per jaar verzocht om teruggave van het verschil tussen het algemene btw-tarief dat op aangifte is voldaan en het verlaagde btw-tarief dat in haar optiek van toepassing is op de verstrekking van alcoholische pauzedranken. Eiseres heeft verzocht om teruggave van de volgende bedragen:

2012	€ 7.016
2013	€ 9.526
2014	€ 8.956
2015	€ 10.112
2016	€ 9.816
2017	€ 9.334

De afdeling Centrale administratieve processen van de Belastingdienst heeft eiseres meegedeeld dat de per post ingestuurde suppletieaangiften niet in behandeling worden genomen en dat deze digitaal moeten worden ingediend.

7. Eiseres heeft de suppletieaangiften over het tijdvak van 1 januari 2012 tot en met 31 december 2017 vervolgens digitaal ingediend via de website van de Belastingdienst.

8. De digitale suppletieaangiften over de jaren 2013 tot en met 2017 zijn via het geautomatiseerde systeem van de Belastingdienst afgewikkeld. Bij beschikkingen van 13 juli 2018 zijn aan eiseres ambtshalve btw-teruggaven verleend over het tijdvak van 1 januari 2013 tot en met 31 december 2017 overeenkomstig de bedragen vermeld in de digitale suppletieaangiften, die gelijklopend zijn aan de bedragen zoals hiervoor vermeld onder 5. De suppletieaangifte over het tijdvak 1 januari 2012 tot

en met 31 december 2012 is als niet tijdig bezwaarschrift aangemerkt en niet-ontvankelijk verklaard.

9. Verweerder heeft bij brief van 24 juni 2019 aan eiseres aangekondigd een naheffingsaanslag omzetbelasting over het tijdvak 1 januari 2014 tot en met 31 december 2017 op te zullen leggen conform de hiervoor vermelde teruggaven over die jaren. Over het tijdvak 1 januari 2013 tot en met 31 december 2013 kon niet worden nageheven wegens verjaring. Naar aanleiding van voormelde aankondiging hebben partijen over en weer gecorrespondeerd, waarna op 1 november 2019 een overleg tussen partijen heeft plaatsgevonden, gevolgd door nog meer correspondentie over en weer.

10. Verweerder heeft vervolgens de naheffingsaanslag 2014 tot en met 2017 opgelegd. Tevens is belastingrente in rekening gebracht.

Totstandkoming naheffingsaanslag omzetbelasting 2018

11. Eiseres heeft op 18 maart 2019 een suppletieaangifte over het tijdvak 1 januari 2018 tot en met 31 december 2018 ingediend. Met deze suppletie verzoekt eiseres om teruggave van btw voor een bedrag van 5.764 in verband met nagekomen facturen.

12. Verweerder heeft het verzoek om btw-teruggave als bezwaarschrift aangemerkt. Bij brief van 3 december 2020 heeft verweerder het bezwaarschrift niet-ontvankelijk verklaard omdat het niet tijdig is ingediend. Verweerder heeft het verzoek ambtshalve behandeld en de teruggave van btw toegekend. Verweerder heeft de teruggaaf verrekend met de 9.475 aan btw die eiseres naar zijn mening over 2018 is verschuldigd ter zake van de verstrekking van alcoholische pauzedranken. Dat bedrag had eiseres niet op aangifte voldaan.

13. Verweerder heeft over het saldo van 3.709 de naheffingsaanslag 2018 opgelegd. Tevens is belastingrente in rekening gebracht.

2.2. Het Hof gaat eveneens uit van de hiervoor vermelde feiten.

3 Geschil in hoger beroep

In hoger beroep is in geschil of een recht op een (alcoholisch) pauzedrankje, welk recht is inbegrepen in de ticketprijs van de theatervoorstelling, voor de omzetbelasting als een bijkomende prestatie moet worden gezien die opgaat hoofdprestatie, het toegang verlenen tot een theatervoorstelling, waarvoor het verlaagde omzetbelastingtarief geldt, zoals belanghebbende betoogt, dan wel dat het verstrekken van een (alcoholisch) pauzedrankje als een zelfstandige prestatie moet worden gezien waarvoor het algemene omzetbelastingtarief geldt, zoals de inspecteur bepleit.

4 Het oordeel van de rechtbank

De rechtbank heeft met betrekking tot het geschil het volgende overwogen en beslist:

Beoordeling van het geschil

15. Op grond van artikel 9, eerste lid, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB) bedraagt de belasting in beginsel 21 percent. In afwijking van het eerste lid bedraagt de belasting op grond van artikel 9, tweede lid, onderdeel a, van de Wet OB, 9 percent voor leveringen van goederen en diensten genoemd in de bij de Wet OB behorende tabel I.

16. In de onder 15 bedoelde tabel I is onder post b.14, aanhef en onder d, het verlenen van toegang tot muzikuitvoeringen en toneeluitvoeringen, daaronder begrepen operas, operettes, dansen, pantomimes, revues, musicals en cabarets, alsmede lezingen genoemd.

17. Eiseres stelt zich op het standpunt dat het verlenen van toegang tot een voorstelling de hoofdprestatie is, waarbij het bieden van de mogelijkheid tot het gebruik van de garderobe, het nuttigen van een pauzedrankje en de administratiekosten geen doel op zichzelf zijn, maar slechts dienen om de hoofdprestatie aantrekkelijker te maken en, door de efficiënte inrichting ervan, te optimaliseren. Ter zitting heeft eiseres toegelicht dat het aanbieden van een pauzedrankje bijdraagt aan de service en efficiënt is. Door de drankjes op tafels te plaatsen zodat bezoekers ze kunnen pakken wordt voorkomen dat er in de relatief korte pauze een piekbelasting bij de bar ontstaat. In die zin is het aanbieden van een pauzedrankje volgens eiseres ook noodzakelijk. Om die reden dient het verstrekken van het (alcoholische) pauzedrankje, de bijkomende prestatie, te delen in het fiscale lot van de hoofdprestatie, aldus eiseres. Er is volgens eiseres sprake van een samengestelde prestatie, nu de prijs van het (alcoholische) pauzedrankje samen met de prijs van de garderobe en administratie deel uitmaakt van de prijs van het entreekaartje. Ter motivering van dit standpunt heeft eiseres onder meer verwezen naar de obstacle run-uitspraak. Verder heeft eiseres verwezen naar het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 22 december 2017 (Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 22 december 2017, nr. 2017-16288 (Omzetbelasting. Toelichting Tabel I), laatstelijk gewijzigd bij besluit van 31 maart 2022, nr. 2022-6334). Eiseres meent dat aan de criteria voor bijkomende prestaties die in dat besluit genoemd worden, door haar wordt voldaan. Ten slotte stelt eiseres dat het bieden van de mogelijkheid tot het nuttigen van een pauzedrankje binnen het theater een soortgelijke functie heeft als het bieden van de mogelijkheid om gebruik te maken van de garderobe en dat deze handelingen daarom op grond van het gelijkheidsbeginsel hetzelfde moeten worden behandeld.

18. De rechtbank stelt het volgende voorop. Indien een belastingplichtige jegens één afnemer een of meer handelingen verricht waarin verschillende prestaties kunnen worden onderscheiden, heeft als uitgangspunt te gelden dat elk van die prestaties voor de heffing van omzetbelasting als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd. Onder omstandigheden moeten verschillende handelingen of elementen van een handeling niettemin als één enkele prestatie worden aangemerkt. Dit is in de eerste plaats het geval in de situatie waarin twee of meer handelingen of elementen van een handeling zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één ondeelbare economische prestatie vormen waarvan splitsing kunstmatig zou zijn. Daarnaast worden verschillende handelingen voor de heffing van omzetbelasting als één enkele, samengestelde prestatie beschouwd wanneer een of meer van die handelingen moeten worden geacht de hoofdprestatie te vormen, terwijl andere handelingen moeten worden beschouwd als een of meer bijkomende prestaties die het fiscale lot van de hoofdprestatie delen. Een handeling is in elk geval bijkomend bij een hoofdprestatie wanneer deze handeling voor de afnemer geen doel op zich is, maar een middel om van de hoofdprestatie optimaal te kunnen gebruikmaken (vgl. Hoge Raad 17 augustus 2018, ECLI:NL:HR:2018:1318).

19. Tussen partijen is uitsluitend in geschil of aan de tweede uitzondering wordt voldaan. Daarbij is het volgende van belang. De vraag of sprake is van een prestatie die gebruikmaking van de hoofdprestatie optimaal maakt, moet worden beoordeeld vanuit het perspectief van de gemiddelde afnemer van die hoofdprestatie. Bij die beoordeling moet het economische doel van de samengestelde prestatie in acht worden genomen, waarbij ook het belang van de afnemer van die prestatie in overweging moet worden genomen. Een aanwijzing dat een prestatie bijkomend is, kan zijn gelegen in de omstandigheid dat die prestatie voor de gemiddelde afnemer van de hoofdprestatie geen afzonderlijk belang heeft ten opzichte van de hoofdprestatie. Indien binnen de kring van afnemers van de hoofdprestatie het belang bij het afnemen van de nevenprestatie onderling verschilt, vormt dat echter een aanwijzing dat geen sprake is van een bijkomende prestatie die het fiscale lot van de hoofdprestatie moet delen. Hetzelfde geldt voor de omstandigheid dat een afzonderlijke vergoeding voor de nevenprestatie wordt berekend en voor de omstandigheid dat de afnemer een keuze heeft om de nevenprestatie al of niet af te nemen (vgl. Hoge Raad 7 mei 2021, ECLI:NL:HR:2021:699 met verwijzing naar Hoge Raad 17 augustus 2018, ECLI:NL:HR:2018:1318 en de in die arresten aangehaalde arresten van het Hof van Justitie).

20. De rechtbank overweegt, in lijn met de uitspraken van Rechtbank Zeeland-West-Brabant van respectievelijk 17 juni 2021, ECLI:NL:RBZWB:2021:3059, 22 september 2022, ECLI:NL:RBZWB:2022:5395 en 30 januari 2023, ECLI:NL:RBZWB:2023:520, in soortgelijke zaken, dat hoewel zij aannemelijk acht dat een pauzedrankje het bezoek aan een theater aangenamer maakt, het verstrekken van (alcoholische) drankjes in de pauze niet meebrengt dat dit de gebruikmaking van de hoofdprestatie, namelijk het bezoek aan de theatervoorstellingen, als zodanig optimaal maakt. De stelling van eiseres dat het aanbieden van een pauzedrankje zorgt voor efficiëntie en voorkoming van piekbelasting is hierin niet doorslaggevend. Naar het oordeel van de rechtbank heeft, mede gelet op het arrest van de Hoge Raad van 7 mei 2021, ECLI:NL:HR:2021:699, het verkrijgen van een drankje vanuit het perspectief van een gemiddelde bezoeker een afzonderlijk belang ten opzichte van toegang tot de theatervoorstelling. In het voornoemde arrest heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het gelegenheid geven voor parkeren bij een pretpark niet als een bijkomende prestatie kan worden gezien, maar een doel op zich is. Weliswaar werden in die zaak de parkeerkaartjes afzonderlijk van het entreekaartje verkocht, terwijl in de situatie van eiseres de prijs van de pauzedrankjes verwerkt is in de prijs van het entreekaartje, maar dit laatste is niet doorslaggevend (Hof van Justitie EU van 21 februari 2013, C-18/12, ECLI:EU:C:2013:95, r.o. 32). De omstandigheid dat het pauzedrankje hierdoor voor iedere bezoeker beschikbaar is, terwijl de bezoeker van het pretpark de keuze heeft om met de auto naar het pretpark te reizen en een parkeerkaartje te kopen voor het parkeren van de auto dan wel op andere wijze naar het attractiepark te reizen en geen parkeerkaartje te kopen, doet er niet aan af dat de afnemer een afzonderlijk te onderscheiden belang heeft bij de verstrekking van het pauzedrankje.

21. Het beroep van eiseres op de obstacle run-uitspraak maakt dat niet anders, reeds omdat de feitelijke situatie in de betreffende zaken verschilt. Anders dan in de onderhavige zaak, was bij de obstacle run het drankje slechts inwisselbaar voor deelnemers die na een zware inspanning de finish hadden gehaald. De rechtbank volgt eiseres daarom niet in haar standpunt dat het pauzedrankje als bijkomende prestatie bij de hoofdprestatie (het verlenen van toegang tot de voorstellingen) moet worden gezien en ziet overigens ook geen aanleiding om op dit punt prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie te stellen, zoals eiseres betoogt. Immers, de rechtsregel is in casu duidelijk, het gaat er om hoe de feiten in het licht van de rechtsregel geduid moeten worden. Ook het besluit van de staatssecretaris van Financiën waarnaar eiseres verwijst, geeft de rechtbank geen aanleiding voor het oordeel dat ten aanzien van de pauzedrankjes van een bijkomende prestatie sprake is. Gelet op hetgeen hiervoor reeds is overwogen, wordt namelijk voor het pauzedrankje niet aan de in dat besluit genoemde criteria voor bijkomende prestaties voldaan (Zie de paragraaf 3.2.7 van het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 22 december 2017, nr. 2017-16288).

22. Het beroep van eiseres op het gelijkheidsbeginsel, inhoudende dat het pauzedrankje een gelijksoortige functie heeft binnen het theater als de garderobe en dat nu deze laatste op grond van het besluit van de staatssecretaris van Financiën als bijkomende prestatie bij de hoofdprestatie zijnde het verlenen van toegang tot voorstellingen zou moeten worden aangemerkt, dit eveneens zou moeten gelden voor het

pauzedrankje, slaagt niet. De rechtbank acht namelijk niet aannemelijk dat de aard van de prestatie van de verstrekking van het pauzedrankje gezien vanuit de gemiddelde afnemer gelijk is aan de prestatie bestaande uit het gebruik kunnen maken van de garderobe. Laatstgenoemde prestatie maakt het mogelijk om (zonder jas op schoot) comfortabeler te kunnen zitten in de zaal, wat het volgen van de voorstelling optimaliseert.

23. Het voorgaande betekent dat het verlenen van toegang tot een voorstelling en het verstrekken van het pauzedrankje voor de heffing van omzetbelasting als te onderscheiden en zelfstandige prestaties moeten worden beschouwd. Tussen partijen is dan niet in geschil dat de naheffingsaanslagen tot de juiste bedragen zijn opgelegd.

Belastingrente

24. Partijen zijn het erover eens dat de in rekening gebrachte belastingrente met betrekking tot de naheffingsaanslag omzetbelasting over het tijdvak 1 januari 2014 tot en met 31 december 2017 dient te worden verminderd tot 2.282 op grond van het arrest van de Hoge Raad van 18 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1673. De rechtbank ziet geen aanleiding om op dit punt anders te beslissen en zal de genoemde beschikking dan ook dienovereenkomstig verminderen.

Conclusie

25. Gelet op hetgeen hiervoor is overwogen zal het beroep met zaaknummer HAA 21/2094 gegrond en het beroep met zaaknummer HAA 21/2095 ongegrond worden verklaard.

5 Beoordeling van het geschil in hoger beroep

- 5.1. Belanghebbende voert in hoger beroep aan dat het portemonneevrije pauzedrankje gezien moet worden als een bijkomende prestatie ten opzichte van het verlenen van toegang tot een voorstelling als hoofdprestatie. Volgens belanghebbende is het gebruik van het pauzedrankje geen doel op zichzelf, maar dient dit slechts om de hoofdprestatie (toegang tot een voorstelling) aantrekkelijker te maken. Belanghebbende vindt hiervoor bevestiging in de uitspraak van Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 21 november 2017, nr. 17/00405, ECLI:NL:GHARL:2017:10125. Bezoekers komen naar het theater voor de voorstelling. Het pauzedrankje wordt ervaren als een prettige bijkomstigheid, maar heeft geen zelfstandig karakter. Daarnaast kopen bezoekers één ticket, waarin zowel de toegang tot de voorstelling, het gebruik van de garderobe, als het verkrijgen van een pauzedrankje zijn begrepen. Op grond van het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 3 juli 2023, nr. 2023-14699 (Stcrt. 2023, 19179) kan de omstandigheid dat één vaste prijs wordt berekend, een aanwijzing zijn dat sprake is van bijkomende prestaties bij een hoofdprestatie. Tevens voert belanghebbende aan dat het bij een samengestelde prestatie tegen één prijs niet is toegestaan de betaalde vergoeding te splitsen naar verschillende btw-tarieven.
- 5.2. De inspecteur stelt zich op het standpunt dat met het verkrijgen van een pauzedrankje een afzonderlijk belang is gemoeid ten opzichte van het verkrijgen van toegang tot een voorstelling. Voor de beoordeling van de vraag of sprake is van een bijkomende prestatie is daarnaast niet bepalend dat de prijs voor een pauzedrankje inbegrepen is in de prijs voor de toegang tot een voorstelling. Dat belanghebbende om logistieke redenen haar prestaties op deze manier heeft vormgegeven, maakt het verstrekken van het pauzedrankje ook niet bijkomend. Bezoekers komen voor de voorstelling naar het theater en komen niet naar het theater voor het pauzedrankje, waardoor de gemiddelde bezoeker een afzonderlijk belang heeft bij het pauzedrankje. Het Hof oordeelt als volgt.
- 5.3. Indien een belastingplichtige tegelijk jegens één afnemer verschillende prestaties verricht, moet elk van die handelingen voor de heffing van omzetbelasting normaal gesproken als te onderscheiden en zelfstandig worden beschouwd. Dit is slechts anders, (1) in de situatie waarin twee of meer handelingen (of elementen van een handeling) zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn of (2) indien een of meer handelingen (of elementen van een handeling) de hoofdprestatie vormen, terwijl andere handelingen bijkomende prestaties zijn die het fiscale lot van de hoofdprestatie delen. Een prestatie wordt als bijkomend in laatstbedoelde zin beschouwd wanneer zij voor de afnemer ervan geen doel op zich is, maar een middel om van de hoofdprestatie optimaal gebruik te kunnen maken. De vraag of daarvan sprake is, moet worden beoordeeld vanuit het perspectief van de gemiddelde afnemer van de hoofdprestatie. De omstandigheid dat voor de prestatie één prijs in rekening wordt gebracht pleit voor het aannemen van één prestatie. Dit heeft ook te gelden voor de omstandigheid dat een prestatie voor de gemiddelde klant geen afzonderlijk belang vertegenwoordigt¹.
- 5.4. In het onderhavige geval staat tussen partijen vast, en het Hof zal hen daarin volgen, dat de levering van het (alcoholische) pauzedrankje zonder meer als een zelfstandige prestatie kan worden beschouwd. Dit is met name het geval als het drankje optioneel is en daarvoor een afzonderlijk vergoeding in rekening wordt gebracht.
- 5.5. In een geval waarin is gekozen voor een concept als het onderhavige, waarbij de aankoop van het theaterticket mede omvat het recht op de verstrekking van een (alcoholisch) pauzedrankje, is het door belanghebbende aangeboden pauzedrankje niet optioneel en zodanig verbonden met het toegang verlenen tot de voorstelling (alleen bezoekers kunnen een pauzedrankje nuttigen) dat dit een duidelijke aanwijzing vormt dat voor de heffing van omzetbelasting sprake is van één, het geheel omvattende, dienst.

De opvatting van de inspecteur dat van verbondenheid geen sprake is omdat het pauzedrankje nu juist wordt genuttigd als de voorstelling is onderbroken, wordt door het Hof verworpen. Deze opvatting getuigt van een te beperkte uitleg; de pauze maakt weliswaar geen deel uit van de voorstelling als zodanig, maar wel van het theaterbezoek. Dat belanghebbende om logistieke redenen heeft gekozen voor het onderhavige concept, maakt dit, wat daar verder ook van zij, niet anders, omdat de voorliggende vraag, of al dan niet sprake is van een bijkomende prestatie, moet worden beoordeeld vanuit het perspectief van de gemiddelde consument. Het perspectief van de leverancier is daarbij dus niet relevant.

- 5.6. Voor de gemiddelde afnemer van de hoofdprestatie vormt het pauzedrankje geen doel op zich. Het pauzedrankje maakt een bezoek aan een voorstelling aantrekkelijker en is een middel om daarvan zo goed mogelijk te profiteren. Belanghebbende biedt een compleet arrangement bestaande uit een voorstelling inclusief pauzedrankje en gebruik van de garderobe aan, om de klant de stress van het wachten in rijen en het verrichten van aparte betalingen tijdens het bezoek te besparen. Het Hof acht aannemelijk dat het pauzedrankje door de modale consument wordt beschouwd als een aantrekkelijk tussendoortje of een aantrekkelijke afsluiting van het theaterbezoek².
- 5.7. Gelet op het voorgaande is naar het oordeel van het Hof sprake van één enkele (samengestelde) prestatie die belanghebbende verricht. Daarbij vormt het pauzedrankje een bijkomende prestatie die het fiscale lot van de hoofdprestatie (het toegang verlenen tot een theatervoorstelling) deelt. Bij die uitkomst, waarbij sprake is van één enkele prestatie, is het de inspecteur niet toegestaan om te differentiëren naar tarief, 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 (vgl. HvJ EU 18 januari 2018, Stadion Amsterdam CV, C-463/16, ECLI:EU:C:2018:22).

Slotsom

- 5.8. De slotsom is dat het hoger beroep van belanghebbende gegrond is. De uitspraak van de rechtbank dient te worden vernietigd, behoudens de beslissingen tot vergoeding van immateriële schade, proceskosten en het in eerste aanleg betaalde griffierecht.

6 Kosten

Nu het hoger beroep van belanghebbende doel treft, ziet het Hof aanleiding om de inspecteur op de voet van artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht in verbinding met artikel 8:108 van die wet te veroordelen in de proceskosten die belanghebbende in hoger beroep heeft moeten maken. De voor vergoeding in aanmerking komende kosten zijn opgenomen in artikel 1 van het Besluit proceskosten bestuursrecht (hierna: het Besluit). Ingevolge artikel 2, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van het Besluit stelt het Hof het bedrag van deze kosten overeenkomstig het in de bijlage bij het Besluit opgenomen tarief op 1.674

(2 punten (proceshandelingen: hogerberoepschrift, verschijnen ter zitting bij het Hof) x 837 x 1 (wegingsfactor gemiddeld)).

7 Beslissing

Het Hof:

- vernietigt de uitspraak van de rechtbank, behoudens de beslissingen inzake de vergoeding van immateriële schade, de vergoeding van het griffierecht en de te betalen vergoeding van proceskosten;
- verklaart de beroepen gegrond;
- vernietigt de uitspraken op bezwaar;
- vernietigt de naheffingsaanslagen;
- veroordeelt de inspecteur in de proceskosten van belanghebbende in hoger beroep tot een bedrag van 1.674, en
- draagt de inspecteur op het voor het hoger beroep betaalde griffierecht van 548 aan belanghebbende te vergoeden.

De uitspraak is gedaan door mrs. C.J. Hummel, voorzitter, H.E. Kostense en B.A. van Brummelen, leden van de belastingkamer, in tegenwoordigheid van mr. M.J. Nagel als griffier. De beslissing is op 19 december 2023 in het openbaar uitgesproken.

Tegen deze uitspraak kunnen beide partijen binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie instellen bij **de Hoge Raad der Nederlanden via het webportaal van de Hoge Raad www.hogeraad.nl**.

Bepaalde personen die niet worden vertegenwoordigd door een gemachtigde die beroepsmatig rechtsbijstand verleent, mogen per post beroep in cassatie instellen. Dit zijn natuurlijke personen en verenigingen waarvan de statuten niet zijn opgenomen in een notariële akte. Als zij geen gebruik willen maken van digitaal procederen kunnen deze personen het beroepschrift in cassatie sturen aan **de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), postbus 20303, 2500 EH Den Haag**. Alle andere personen en gemachtigden die beroepsmatig rechtsbijstand verlenen, zijn in beginsel verplicht digitaal te procederen (zie www.hogeraad.nl).

Bij het instellen van beroep in cassatie moet het volgende in acht worden genomen:

1. bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak gevoegd;
- 2 - (alleen bij procederen op papier) het beroepschrift moet ondertekend zijn;
- 3 - het beroepschrift moet ten minste het volgende vermelden:
 - a. de naam en het adres van de indiener;
 - b. de dagtekening;
 - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
 - d. de gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad. In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.

[Toelichting rechtsmiddelverwijzing](#)

Per 15 april 2020 is digitaal procederen bij de Hoge Raad opengesteld. Niet-natuurlijke personen (daaronder begrepen publiekrechtelijke lichamen) en professionele gemachtigden zijn verplicht digitaal te procederen. Wie niet verplicht is om digitaal te procederen, kan op vrijwillige basis digitaal procederen. Hieronder leest u hoe een cassatieberoepschrift wordt ingediend.

Digitaal procederen

Het webportaal van de Hoge Raad is toegankelijk via Login Mijn Zaak Hoge Raad op www.hogeraad.nl. Informatie over de inlogmiddelen vindt u op www.hogeraad.nl.

Niet in Nederland wonende of gevestigde partijen of professionele gemachtigden hebben in beginsel geen geschikt inlogmiddel en kunnen daarom niet inloggen in het webportaal. Zij kunnen zo lang zij niet over een geschikt inlogmiddel kunnen beschikken, per post procederen.

Per post procederen

Alleen bepaalde personen mogen beroep in cassatie instellen per post in plaats van via het webportaal. Zij mogen dit bovendien alleen als zij zonder een professionele gemachtigde procederen. Het gaat om natuurlijke personen die geen ondernemer zijn en verenigingen waarvan de statuten niet zijn opgenomen in een notariële akte. Een professionele gemachtigde moet altijd digitaal procederen, ongeacht voor wie de gemachtigde optreedt. Degene die op papier mag procederen en dat ook wil, kan het beroepschrift in cassatie sturen aan **de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), postbus 20303, 2500 EH Den Haag**.

Een afschrift van deze uitspraak is in Mijn Rechtspraak geplaatst. Indien u niet digitaal procedeert, is een afschrift aangetekend per post verzonden op:

¹ HvJ EU 25 februari 1999, CPP, nr. C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93 en Hoge Raad 17 augustus 2018, ECLI:NL:HR:2018:1318, r.o. 2.3.3.

² Vgl. Gerechtshof s-Hertogenbosch, 27 september 2023, ECLI:NL:GHSHE:2023:3098.
