

ECLI:NL:HR:2026:280

Instantie	Hoge Raad
Datum uitspraak	13-03-2026
Datum publicatie	13-03-2026
Zaaknummer	23/04337
Formele relaties	In cassatie op : ECLI:NL:GHSHE:2023:3098
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Cassatie
Inhoudsindicatie	Omzetbelasting; art. 9 Wet OB; posten a.1, letter c, en b.14, letter d, van Tabel I behorende bij de Wet OB; besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 22 december 2017, nr. 2017-16288; toegangsprijs theatervoorstelling is inclusief een tijdens de pauze van de voorstelling verstrekt drankje; twee zelfstandige prestaties; verstrekking van het alcoholhoudende drankje belast naar het algemene omzetbelastingtarief; geen schending van het gelijkheidsbeginsel.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl

Uitspraak

HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

BELASTINGKAMER

Nummer 23/04337

Datum 13 maart 2026

ARREST

in de zaak van

de STAATSSCRETARIS VAN FINANCIËN

tegen

STICHTING [X] (hierna: belanghebbende)

op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof 's-Hertogenbosch van 27 september 2023, nr. 23/002621, op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Zeeland-West-Brabant (nr. BRE 20/7235) betreffende een aan belanghebbende over de periode 1 januari

2015 tot en met 31 december 2018 opgelegde naheffingsaanslag in de omzetbelasting en de daarbij gegeven beschikking inzake belastingrente.

1 Geding in cassatie

De Staatssecretaris, vertegenwoordigd door [P], heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

Belanghebbende, vertegenwoordigd door D. Molenaar, heeft een verweerschrift ingediend.

2 Uitgangspunten in cassatie

2.1 Belanghebbende exploiteert een theater. Zij verleent tegen betaling van een vergoeding toegang tot theatervoorstellingen.

2.2 Belanghebbende heeft in de toegangsprijs voor de theatervoorstellingen de verstrekking van één drankje tijdens de pauze van de voorstelling begrepen (hierna ook: het pauzedrankje). Bij aanvang van de pauze van een voorstelling staan bij de uitgang van de theaterzaal en in de foyers drankjes klaar waaruit elke bezoeker een drankje mag kiezen om tijdens de pauze te nuttigen. Er is keuze uit alcoholvrije en alcoholhoudende dranken.

Voor een theatervoorstelling worden uitsluitend bezoekers met een theaterkaartje toegelaten tot het theater. Het is niet mogelijk te kiezen voor een toegangsprijs waarin de verstrekking van een pauzedrankje niet is begrepen.

Bezoekers kunnen voorafgaand aan de voorstelling, tijdens de pauze of na afloop daarvan aan de bar van het in pandige theatercafé een (extra) drankje bestellen tegen betaling van een afzonderlijke vergoeding.

2.3 Op grond van artikel 9, lid 2, letter a, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet) in samenhang gelezen met post b.14, letter d, van de bij de Wet behorende Tabel I (hierna: Tabel I), is het verlenen van toegang tot een theatervoorstelling onderworpen aan het verlaagde omzetbelastingtarief.

Volgens artikel 9, lid 2, letter a, van de Wet in samenhang gelezen met post a.1 van Tabel I is de levering van voedingsmiddelen onderworpen aan het verlaagde omzetbelastingtarief, met dien verstande dat die post bepaalt dat tot voedingsmiddelen niet worden gerekend alcoholhoudende dranken. Het tegen vergoeding verstrekken van alcoholhoudende dranken is dus volgens de Wet belast naar het normale tarief.

2.4 Belanghebbende heeft over tijdvakken in de jaren 2015 tot en met 2018 ter zake van de hiervoor in 2.1 ontvangen vergoedingen omzetbelasting voldaan naar het verlaagde tarief. Zij stelt zich op het standpunt dat het in de toegangsprijs begrepen pauzedrankje aan het verlaagde tarief is onderworpen. Volgens haar moet de verstrekking van dat drankje voor de heffing van omzetbelasting worden aangemerkt als een bijkomende prestatie die het lot van de hoofdprestatie het verlenen van toegang tot de theatervoorstelling volgt en daarom op de voet van artikel 9, lid 2, letter a, van de Wet in samenhang gelezen met post b.14, letter d, van Tabel I is belast naar het verlaagde omzetbelastingtarief, ook voor zover die verstrekking alcoholhoudende dranken betreft.

Volgens de Inspecteur zijn het verlenen van toegang tot een theatervoorstelling en het verstrekken van het pauzedrankje voor de heffing van omzetbelasting twee zelfstandig te onderscheiden prestaties. Omdat alcoholhoudende dranken niet worden gerekend tot de op grond van post a.1 van Tabel I onder het verlaagde tarief te brengen voedingsmiddelen, is het tijdens de pauze van de theatervoorstelling verstrekken van alcoholhoudende dranken volgens de Inspecteur onderworpen aan het algemene omzetbelastingtarief. Op die grond heeft hij de onderhavige naheffingsaanslag aan belanghebbende opgelegd.

3 De oordelen van het Hof

- 3.1 Voor het Hof was in geschil of op het verstrekken van de alcoholhoudende pauzedrankjes het verlaagde tarief als bedoeld in artikel 9, lid 2, letter a, van de Wet van toepassing is. Daarbij spitste het geschil zich in de eerste plaats toe op de vraag of de verstrekking van het pauzedrankje een bijkomende prestatie is die het fiscale lot van de hoofdprestatie, te weten het op grond van post b.14, letter d, van Tabel I aan het verlaagde tarief onderworpen verlenen van toegang tot de theatervoorstelling, deelt.
- 3.2.1 Het Hof heeft deze vraag bevestigend beantwoord.
- 3.2.2 Het Hof heeft daartoe vooropgesteld dat het drankje vanuit het perspectief van de gemiddelde bezoeker van een voorstelling een afzonderlijk belang heeft ten opzichte van het bijwonen van de voorstelling. Bezoekers kunnen ervoor kiezen om in de pauze geen drankje te nuttigen. Voor die bezoekers is het drankje niet van belang; voor degenen die wel in de pauze het drankje nemen, verandert dit niets aan de voorstelling. Om die reden heeft het Hof geoordeeld dat het hier niet één ondeelbare economische prestatie betreft; daarvan uitgaande heeft het Hof voor de heffing van omzetbelasting twee zelfstandige prestaties onderscheiden.
- 3.2.3 Vervolgens heeft het Hof geoordeeld dat het pauzedrankje een bijkomende prestatie is die het fiscale lot van de hoofdprestatie (het verlenen van toegang tot de theatervoorstelling) deelt. Voor de modale consument vormt het pauzedrankje geen doel op zich. Het pauzedrankje maakt, aldus het Hof, het bezoek aan een voorstelling aantrekkelijker en is een middel om daarvan zo goed mogelijk te profiteren. Belanghebbende biedt een compleet arrangement van een voorstelling inclusief pauzedrankje en garderobekosten aan om de klant de stress van het wachten in rijen en het verrichten van aparte betalingen tijdens het bezoek te besparen, aldus het Hof. Het pauzedrankje kan worden beschouwd als een aantrekkelijk tussendoortje of een aantrekkelijke afsluiting van het theaterbezoek, waarvan het nuttigen uitsluitend mogelijk is voor bezoekers van een voorstelling. Daarom kan volgens het Hof worden uitgegaan van één enkele prestatie die belanghebbende verricht, bestaande uit meerdere elementen, die moet worden belast tegen het tarief van het hoofdelement, ook al is het mogelijk de omvang van de vergoeding voor elk element te bepalen.
- 3.3 Omdat de verstrekking van de pauzedrankjes als bijkomende prestatie deelt in het verlaagde tarief dat geldt voor theatervoorstellingen, is het Hof niet toegekomen aan het beroep op het gelijkheidsbeginsel dat belanghebbende deed met verwijzing naar het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 22 december 2017, nr. 2017-162882, geactualiseerd bij besluit van 31 maart 2022, nr. 2022-63343 (hierna: het Besluit van 31 maart 2022).

4 Beoordeling van het middel

- 4.1 Het middel is gericht tegen het hiervoor in 3.2.3 weergegeven oordeel van het Hof dat het verstrekken van een (alcoholische) drank tijdens de pauze van een theatervoorstelling een bijkomende prestatie is die het fiscale lot van de hoofdprestatie, te weten het verlenen van toegang tot die voorstelling, deelt en daarom ook aan het verlaagde omzetbelastingtarief is onderworpen. Het Hof heeft volgens het middel met zijn hiervoor in 3.2.3 weergegeven oordelen ofwel blij gegeven van een onjuist begrip van het toetsingskader voor de beoordeling of een prestatie bijkomend is aan een hoofdprestatie, ofwel heeft het dat toetsingskader op een onjuiste dan wel onbegrijpelijke wijze toegepast, omdat hetgeen het Hof heeft geconcludeerd tot innerlijk tegengestelde conclusies leidt over de zelfstandigheid van de beide prestaties.
- 4.2.1 Bij de beoordeling van het middel wordt vooropgesteld dat voor de toepassing van de omzetbelasting elke handeling normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd. Niettemin moeten in bepaalde omstandigheden verschillende formeel onderscheiden prestaties die afzonderlijk kunnen worden verricht en zodoende tot belastingheffing of tot vrijstelling kunnen leiden, worden beschouwd als één enkele handeling wanneer zij niet zelfstandig zijn.⁴
- 4.2.2

Afgezien van het zich in deze zaak naar terecht in cassatie niet in geschil is niet voordoende geval dat een prestatie bestaat uit twee of meer elementen of handelingen die zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één, niet te splitsen economische prestatie vormen, waarvan het kunstmatig zou zijn die uit elkaar te halen, verricht een ondernemer die jegens een afnemer een reeks handelingen verricht, jegens die afnemer één enkele prestatie 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 aan een hoofdprestatie wanneer deze, beoordeeld vanuit het perspectief van de gemiddelde afnemer van de hoofdprestatie, voor die afnemer geen doel op zich is, maar een middel om optimaal gebruik te kunnen maken van de hoofdprestatie van de dienstverrichter.⁵ Daarbij moet het doel van de desbetreffende prestaties en het belang dat de gemiddelde afnemer bij elk van die prestaties heeft, in aanmerking worden genomen.⁶

- 4.2.3 Verder geldt dat verlaagde omzetbelastingtarieven uitsluitend op de in Tabel I bij de Wet neergelegde prestaties kunnen worden toegepast en dat de daarin opgenomen prestaties strikt en naar de gebruikelijke betekenis van de betrokken woorden moeten worden uitgelegd.⁷ Dit uitgangspunt moet ook in acht worden genomen bij het aanwijzen van een prestatie als hoofdprestatie die aan het verlaagde tarief is onderworpen als het gaat om een samengestelde prestatie die ook elementen bevat die afzonderlijk bezien voor de heffing van omzetbelasting niet aan het verlaagde tarief zijn onderworpen.
- 4.3.1 In deze zaak heeft het Hof over de door belanghebbende jegens de bezoeker van een theatervoorstelling verrichte prestatie vastgesteld dat deze is samengesteld uit de handeling van het verlenen van toegang tot een theatervoorstelling welke dienst op grond van post b.14 van Tabel I valt onder het verlaagde omzetbelastingtarief, en de handeling van het verstrekken van een drankje tijdens de pauze.
- 4.3.2 Het middel voert terecht aan dat wanneer een ondernemer al dan niet tegen een afzonderlijke vergoeding aan bezoekers tijdens de pauze van een theatervoorstelling waartoe hij die bezoekers tegen vergoeding toegang heeft verleend, een drankje verstrekt, deze verstrekking voor de heffing van omzetbelasting niet kan worden aangemerkt als een middel om optimaal van de theatervoorstelling gebruik te maken. Zoals het Hof heeft vastgesteld (zie hiervoor in 3.2.2) heeft het pauzedrankje ten opzichte van de voorstelling een afzonderlijk belang voor de bezoeker en is het nuttigen van dat drankje niet van belang voor het bijwonen van de uitvoering van de theatervoorstelling; het wordt weliswaar in het gebouw van het theater verstrekt maar dan alleen tijdens de pauze van een voorstelling, en dus niet tijdens die theatervoorstelling. Gelet op deze vaststellingen kan dat drankje dan niet een middel zijn om optimaal gebruik te kunnen maken van het bijwonen van de voorstelling. Die vaststellingen betekenen dat het in een theatergebouw tijdens de pauze van een voorstelling (kunnen) nuttigen van een drankje voor de bezoeker als een doel op zich moet worden beschouwd.
- 4.3.3 Aan het voorgaande kunnen niet afdoen de vaststellingen van het Hof dat in de entreeprijs voor de voorstelling een drankje tijdens de pauze is begrepen waardoor een bezoek aan een voorstelling voor de modale consument aantrekkelijker wordt gemaakt en aldus het Hof een middel is om van dat bezoek zo goed mogelijk te profiteren. Weliswaar houden deze beweegredenen van de consument verband met het bezoeken van die voorstelling, maar een dergelijk verband volstaat niet om te spreken van één samengestelde prestatie indien zoals door het Hof is vastgesteld (zie hiervoor in 3.2.2) dat drankje niet van belang is voor het bijwonen van de voorstelling. Ook de vaststelling van het Hof dat de bezoeker in wezen een compleet arrangement van een theatervoorstelling inclusief pauzedrankje en garderobekosten koopt, waarbij het pauzedrankje als een aantrekkelijk tussendoortje of een aantrekkelijke afsluiting van het theaterbezoek kan worden beschouwd, brengt gelet op hetgeen hiervoor in 4.2.3 is overwogen niet met zich dat het pauzedrankje als element van het theaterbezoek onder het verlaagde tarief kan vallen. Dit een en ander betekent dat de hiervoor in 3.2.3 weergegeven oordelen van het Hof blijk geven van een onjuiste rechtsopvatting. Het middel slaagt in zoverre.

- 4.4 Gelet op hetgeen hiervoor in 4.3.1 tot en met 4.3.3 is overwogen, kan de uitspraak van het Hof niet in stand blijven. Het middel voor het overige behoeft geen behandeling. De Hoge Raad kan de zaak afdoen.
- 4.5 Uit hetgeen hiervoor in 4.3.1 tot en met 4.3.3 is overwogen, volgt dat voor de heffing van omzetbelasting het door belanghebbende verstrekken van het pauzedrankje niet kan worden aangemerkt als een bijkomende prestatie die deelt in het voor de hoofdprestatie, het verlenen van toegang tot een voorstelling als bedoeld in post b.14 van Tabel I, geldende verlaagde tarief. De verstrekking van dat drankje is voor zover het betreft een alcoholhoudende drank (zie hiervoor in 2.3) belast naar het algemene omzetbelastingtarief als bedoeld in artikel 9, lid 1, van de Wet.
- 4.6.1 Belanghebbende heeft voor het Hof betoogd dat indien het tijdens de pauze van een theatervoorstelling verstrekken van een drankje niet kan worden aangemerkt als een bijkomende prestatie aan de hoofdprestatie, deze prestatie binnen het theater een gelijksoortige functie heeft als het vooraf tegen vergoeding reserveren of kopen van toegangskaartjes en het gebruik maken van de garderobe waarover de Staatssecretaris in het besluit van 31 maart 2022 heeft geschreven dat deze kunnen delen in het verlaagde tarief. Het gelijkheidsbeginsel brengt dan mee, aldus belanghebbende, dat ook een tijdens de pauze van een theatervoorstelling verstrekt drankje onder het verlaagde tarief moet worden gebracht.
- 4.6.2 Het Besluit van 31 maart 2022 bevat onder "POST B 14", onderdeel 5.5, de volgende passage:
- "5.5 Reserveringskosten en voorverkoop
- De reserveringskosten die de organisator/zaalhouder berekent bij de voorverkoop van toegangsbewijzen voor de onder de post vallende podiumkunsten vallen (evenals de toegangsprijs) onder het verlaagde btw-tarief. Dat geldt ook voor de reserveringskosten die derden/voorverkopers (zoals platenwinkels, VVV-kantoren e.d.) aan de afnemer berekenen en aan de organisator/zaalhouder verantwoorden."
- Verder bevat het Besluit van 31 maart 2022 onder "POST B 14", onderdeel 9, de volgende passage:
- "9. Garderobe
- Het gebruik van de garderobe is te beschouwen als een bijkomende dienst die op dezelfde wijze wordt belast als de hoofddienst. Bij het gebruik van de garderobe van een in de post opgenomen voorziening zijn drie situaties te onderscheiden. Het gebruik van de garderobe is in de toegangsprijs begrepen (verlaagd btw-tarief), de bezoeker betaalt een aparte vergoeding aan de exploitant van de voorziening (verlaagd btw-tarief) of voor het gebruik van de garderobe wordt een afzonderlijke vergoeding betaald aan een derde/ondernemer (algemeen btw-tarief). In het laatste geval vormt de dienst voor de desbetreffende ondernemer de hoofddienst. Die dienst bestaat in het in bewaring nemen van jassen en dergelijke."
- 4.6.3 Het hiervoor in 4.6.1 weergegeven betoog faalt omdat het niet gaat om gelijke gevallen. Garderobefaciliteiten ontlasten de bezoeker van het tijdens de voorstelling bij zich moeten houden van kledingstukken en bagage. De reserveringskosten die de zaalhouder berekent bij de voorverkoop van toegangsbewijzen voor de onder post b.14 van Tabel I vallende diensten, bewerkstelligen juist dat de bezoeker toegang heeft tot de theatervoorstelling. Deze handelingen vervullen dan ook een wezenlijk andere functie dan het aanbieden van een drankje tijdens de pauze van de voorstelling.
- 4.7 De slotsom is dat de in geding zijnde naheffingsaanslag terecht is opgelegd en daarmee de beschikking inzake belastingrente terecht is gegeven. De uitspraak van de Rechtbank zal worden bevestigd.

5 Proceskosten

De Hoge Raad ziet geen aanleiding voor een veroordeling in de proceskosten.

6 Beslissing

De Hoge Raad:

- verklaart het beroep in cassatie gegrond,
- vernietigt de uitspraak van het Hof, en
- bevestigt de uitspraak van de Rechtbank.

Dit arrest is gewezen door de vice-president M.E. van Hilten als voorzitter, en de raadsheren E.N. Punt en M.A. Fierstra, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier E. Cichowski, en in het openbaar uitgesproken op 13 maart 2026.

¹ ECLI:NL:GHSHE:2023:3098.

² Stcrt. 2017, 72177.

³ Stcrt. 2022, 9114.

⁴ Vgl. HvJ 1 augustus 2025, *Határ Diszkont Kft.*, C-427/23, ECLI:EU:C:2025:596, punten 37 en 38 en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

⁵ Vgl. HvJ 1 augustus 2025, *Határ Diszkont Kft.*, C-427/23, ECLI:EU:C:2025:596, punten 39 en 40 en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

⁶ Vgl. HR 7 mei 2021, ECLI:NL:HR:2021:699, rechtsoverweging 3.2.2, en HR 17 augustus 2018, ECLI:NL:HR:2018:1318, rechtsoverweging 2.3.3 en de aldaar aangehaalde rechtspraak.

⁷ Vgl. HvJ 10 november 2016, *Pavĺína Bařtová*, C-432/15, ECLI:EU:C:2016:855, punten 58 tot en met 60.
