

**NTFR 2021/1070**

Omzetbelasting

**Diensten amusementshal vallen niet onder verlaagd tarief***Hoge Raad 26 maart 2021, 19/01595**ECLI:NL:HR:2021:453**Belastingjaar/tijdvak: 2015-2016**Wetsartikelen: Art. T1.b14, Wet OB 1968; Art. 9 lid 2, Wet OB 1968***Samenvatting**

Belanghebbende exploiteert een amusementshal waarin vijftig sport-, behendigheids- en kermissspellen staan opgesteld. De toegang tot de hal is gratis. Om met een speelapparaat te kunnen spelen moet door middel van een 'playcard' worden betaald. De bezoeker betaalt een geldbedrag voor 'credits' op de 'playcard'. Daarmee kan worden gespeeld op een van de speelapparaten. Ook kunnen de credits worden gebruikt om snoep of frisdrank te kopen. Hof Den Bosch (15 februari 2019, nrs. 18/00346 t/m 18/00348, NTFR 2019/1441) heeft geoordeeld dat de dienstverlening door belanghebbende moet worden aangemerkt als het verlenen van toegang tot de amusementshal, zodat het verlaagde omzetbelastingtarief van toepassing is. De Hoge Raad vernietigt de hofuitspraak. Onder 'het verlenen van toegang' tot attractieparken, speeltuinen en dergelijke moet worden verstaan het aan een persoon tegen voorafgaande betaling verlenen van het recht om te kunnen genieten van evenementen en voorzieningen in een besloten ruimte of op een besloten terrein. De betalingen die in dit geval worden gedaan om gebruik te mogen maken van de speelapparaten in de amusementshal, zijn niet aan te merken als de betaling voor het verlenen van toegang. Verder is de dienstverlening door belanghebbende ook niet aan te merken als een (reizende) kermis of als een sportaccommodatie. Het verlaagde tarief is daarom niet van toepassing.

**Feiten**

2.1.1. Belanghebbende exploiteert in de onderhavige jaren (2015 en 2016) een zogenoemd family entertainment center

(hierna: de amusementshal). De amusementshal is één overdekte ruimte van vijfhonderd vierkante meter, waarin zeventig apparaten staan opgesteld waarmee met één of meer personen een (gezelschaps)spel kan worden gespeeld (hierna: de speelapparaten). Het gaat om vijftig uiteenlopende spelen, te weten spelen waarin een sport of dans centraal staat (zoals Airhockey Storm, Dance Dance en The Simpsons Soccer), behendigheidsspelen (zoals een flipperkast, race- of schietsimulator) en kermissspelen (zoals grijpkranen, schuifspelen, oefenspelen met ballen en reactiespelen).

2.1.2. De amusementshal heeft één publieksingang. Het betreden van en het verblijven in de amusementshal is gratis. Om met een van de speelapparaten een spel te kunnen spelen moet vooraf worden betaald. Daarvoor is een zogenoemde playcard nodig die in de daartoe bestemde sleuf van het gekozen speelapparaat moet worden gestopt om deze in werking te stellen.

De playcard kan in de amusementshal worden aangeschaft. Voor de playcard – die niet persoonsgebonden is – brengt belanghebbende vijftig cent in rekening. De bezoeker kiest bij de aanschaf van een playcard ervoor om een bepaald geldbedrag te betalen waarmee binnen een bepaald tijdsbestek elk gewenst speelapparaat kan worden gebruikt, en/of de playcard te laden met een bepaald geldbedrag (zogenoemde credits) waarop bij gebruik van de speelapparaten credits worden afgeschreven. Credits kunnen verder worden gebruikt voor producten die kunnen worden verkregen uit de snoep-, snack- of frisdrankapparaten die binnen de amusementshal staan opgesteld. Op een aantal van de speelapparaten kunnen 'tickets' worden gewonnen als beloning voor een prestatie bij een spel of strijd. Deze tickets kunnen worden ingewisseld voor prijzen (zoals knuffels, gadgets of snoepgoed). Geld wordt op de tickets niet uitgekeerd.

2.1.3. Als de houder van een playcard na afloop van zijn bezoek aan de amusementshal nog een positief saldo op de playcard heeft staan, kan hij dit tegoed niet bij belanghebbende inwisselen voor geld. Dit tegoed blijft twaalf maanden geldig.

2.1.4. Belanghebbende heeft ter zake van de met de playcards verband houdende vergoedingen omzetbelasting voldaan naar het algemene tarief. Tegen de bedragen die zij op aangifte heeft voldaan over de tijdvakken in de periode 1 oktober 2015 tot en met 30 juni 2016 heeft zij bezwaar gemaakt omdat zij meent dat de hiervoor in 2.1.2 bedoelde dienstverlening is belast naar het verlaagde omzetbelastingtarief.

**Geschil**

2.2.1. Voor het Hof was in de eerste plaats in geschil of de hiervoor in 2.1.2 bedoelde dienstverlening moet worden aangemerkt als 'het verlenen van toegang' tot een primair en permanent voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorziening als bedoeld in post b.14, letter g, van Tabel I behorende bij de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Tabel I).

2.2.2. Het Hof heeft die vraag bevestigend beantwoord. Het heeft daartoe overwogen dat op het tijdstip waarop belanghebbende de playcard tegen een van de klant ontvangen vergoeding uitgeeft, zij die klant de mogelijkheid geeft om daarmee gezamenlijk gebruik te maken van de voor de voorziening van belanghebbende kenmerkende vermakenlijkheidsactiviteit: het spelen van vijftig verschillende spellen. De speelapparaten vormen aldus, zo is het Hof van oordeel, een integrerend deel van de primair en permanent

voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorziening van belanghebbende. Hieraan doet volgens het Hof niet af het feit dat eenieder de amusementshal kan betreden zonder te betalen. Ook doet daaraan niet af het feit dat klanten verschillende tegoeden op hun playcards laden en klanten daarmee dus in hoogte variërende vergoedingen betalen. Naar het oordeel van het Hof kan een dergelijke situatie zich ook voordoen bij een in de tabelpost genoemd attractiepark of een ander primair en permanent voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorziening, waar de bezoeker niet aan de poort betaalt, maar per attractie.

2.2.3. Aangezien de hiervoor in 2.2.2 weergegeven oordelen ertoe hebben geleid dat alle dienstverlening van belanghebbende naar het verlaagde omzetbelastingtarief wordt belast, heeft het Hof de (meer) subsidiaire geschilpunten onbehandeld gelaten.

### Rechtsoverwegingen

3.1. Het middel richt zich tegen het hiervoor in 2.2.2 bedoelde oordeel van het Hof dat de dienstverlening van belanghebbende moet worden aangemerkt als het verlenen van toegang tot de amusementshal. Het middel betoogt dat het Hof ‘het verlenen van toegang’, zoals bedoeld in de aanhef van post b.14 van Tabel I, te ruim heeft uitgelegd. Belanghebbende vraagt geen vergoeding voor het betreden van de ruimte waarin de speelapparaten staan opgesteld en de speelapparaten zelf kunnen niet als een voorziening in de zin van letter g van die post worden beschouwd, aldus het middel.

3.2.1. 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 g, van Tabel I is het verlenen van toegang tot attractieparken, speel- en siertuinen, en andere dergelijke primair en permanent voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorzieningen onderworpen aan het verlaagde omzetbelastingtarief. Met deze bepaling heeft de wetgever uitvoering gegeven aan artikel 98, leden 1 en 2, van BTW-richtlijn 2006 in samenhang gelezen met punt 7 van Bijlage III bij die richtlijn. Volgens dit punt 7 mogen de lidstaten het verlenen van toegang tot shows, schouwburgen, circussen, kermissen, amusementsparken, concerten, musea, dierentuinen, bioscopen, tentoonstellingen en soortgelijke culturele evenementen en voorzieningen aan een verlaagd btw-tarief onderwerpen. Het gaat in punt 7 bij de hiervoor bedoelde dienstverlening in algemene zin erom dat de desbetreffende culturele evenementen en voorzieningen voor het publiek toegankelijk zijn tegen voorafgaande betaling van een toegangsrecht, zodat al wie dit toegangsrecht betaalt, het recht krijgt gezamenlijk gebruik te maken van de voor de in deze post vermelde evenementen en voorzieningen kenmerkende culturele diensten en ontspanning.<sup>1</sup>

Aangezien artikel 98, leden 1 en 2, van BTW-richtlijn 2006 en de bijbehorende Bijlage III de lidstaten toestaan af te wijken van het beginsel dat het normale btw-tarief van toepassing is, moeten de in die bijlage gebruikte begrippen strikt worden uitgelegd, tegen de achtergrond van de context waarin zij worden gebruikt en overeenkomstig de in de omgangstaal gebruikelijke betekenis ervan.<sup>2</sup>

3.2.2. De hiervoor in 3.2.1 geformuleerde uitgangspunten moeten ook in acht worden genomen bij de uitleg van het

in de aanhef van post b.14 van Tabel I neergelegde begrip ‘het verlenen van toegang’ tot, in dit geval, attractieparken, speel- en siertuinen, en andere dergelijke primair en permanent voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorzieningen. Dit begrip moet dus volgens de gebruikelijke betekenis worden opgevat als het aan een persoon tegen voorafgaande betaling verlenen van het recht – gezamenlijk met anderen die daarvoor ook hebben moeten betalen – te kunnen genieten van de in die post vermelde evenementen en voorzieningen in een besloten ruimte of op een besloten terrein.

3.2.3. Het Hof heeft vastgesteld dat personen die in de amusementshal tijd willen doorbrengen daarvoor geen vergoeding hoeven te betalen. Anders dan het Hof heeft geoordeeld, staat deze omstandigheid eraan in de weg de met playcards verband houdende ontvangen bedragen aan te merken als vergoeding voor het verlenen van toegang tot de amusementshal. De betalingen die worden gedaan om gebruik te mogen maken van de speelapparaten die zich in de amusementshal bevinden, zijn niet aan te merken als de betaling voor het verlenen van toegang. Dat de speelapparaten staan opgesteld in één en dezelfde overdekte ruimte en dat na het doen van één betaling elk apparaat kan worden gebruikt, doet daaraan niet af. Gelet op hetgeen hiervoor in 3.2.2 is overwogen, geeft het hiervoor in 2.2.2 bedoelde oordeel van het Hof blijk van een onjuiste rechtsopvatting. Het middel slaagt in zoverre.

3.3. Gelet op hetgeen hiervoor in 3.2.3 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.

3.4.1. Bij het Hof was verder in geschil of (i) de hiervoor in 2.1.2 bedoelde dienstverlening op grond van post b.15 van Tabel I onder het verlaagde tarief valt, dan wel (ii) een deel van de dienstverlening op grond van post b.3 van Tabel I moet worden beschouwd als het geven van gelegenheid tot sportbeoefening.

3.4.2. Post b.15 van Tabel I ziet op ‘de diensten van exploitanten van reizende inrichtingen voor vermaak of kermis’. Het staat vast – zo heeft belanghebbende ook erkend – dat haar dienstverlening niet volledig aan deze omschrijving voldoet vanwege de daarin gestelde beperking tot ‘reizende inrichtingen’. Zij voert echter aan dat post b.15 van Tabel I in zoverre in strijd is met punt 7 van BTW-richtlijn 2006 en deze beperking daarom buiten toepassing moet blijven. Verder heeft zij betoogd dat het fiscale neutraliteitsbeginsel vanwege de overeenkomsten in prestaties, verlangt dat ook haar dienstverlening onder post b.15 van Tabel I wordt gerangschikt.

3.4.3. Lidstaten mogen, mits zij het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit eerbiedigen, nauwkeuriger bepalen welke van de in de categorieën van Bijlage III bij BTW-richtlijn 2006 genoemde goederenleveringen en diensten zij aan het verlaagde btw-tarief onderwerpen.<sup>3</sup> Volgens het hiervoor bedoelde beginsel mogen soortgelijke goederen of diensten, die daarom met elkaar in concurrentie staan, uit btw-oogpunt niet verschillend worden behandeld. Voor de beoordeling van de soortgelijkheid van twee diensten kan worden volstaan met de vaststelling dat de betrokken verrichtingen vanuit het oogpunt van de consument gelijk of soortgelijk zijn en aan dezelfde behoeften van deze laatste beantwoorden – waarbij

1 Vgl. HvJ 18 maart 2010, Erotic Center BVBA, C-3/09, ECLI:EU:C:2010:149 (red. NTFR 2010/850), punt 17.

2 Vgl. HvJ 1 oktober 2020, X, C-331/19, ECLI:EU:C:2020:786 (red. NTFR 2020/2929), punten 24 en 30.

3 Vgl. HvJ 9 november 2017, AZ, C-499/16, ECLI:EU:C:2017:846 (red. NTFR 2017/2935), punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

het vergelijkbare gebruik de maatstaf is – en wanneer de verschillen die zij vertonen de beslissing van de consument om van de ene of van de andere dienst gebruik te maken niet aanmerkelijk beïnvloeden.<sup>4</sup> Het gaat dus erom te beoordelen of de onderscheiden categorieën evenementen en voorzieningen als zodanig vanuit het gezichtspunt van de consument verwisselbaar zijn, in dit geval dus of het voor de gemiddelde consument geen verschil maakt of hij een bezoek brengt aan de kermis (in de gebruikelijke betekenis van dat woord) dan wel aan een voorziening als de amusementshal.<sup>5</sup>

3.4.4. Belanghebbende heeft aangevoerd dat het wezenskenmerk van de amusementshal hetzelfde is als dat van de kermis, te weten de aanwezigheid van verschillende kramen en attracties, en dat zij met die grote verscheidenheid aan attracties en automaten in de amusementshal niet verschilt van een kermis zoals die in Nederland plaatsvindt. Belanghebbende miskent echter dat bij deze kermissen niet alleen een verscheidenheid aan attracties een wezenskenmerk is van een kermis, maar ook de aard van gemakkelikheden en apparaten op de kermis volgens de gebruikelijke betekenis van dat begrip. De amusementshal onderscheidt zich niet alleen van de kermis vanwege het permanente karakter ervan maar ook vanwege het ontbreken van aan de kermis eigen, traditionele, (buiten)attracties waartoe personen afzonderlijk toegang wordt verleend, zoals draaimolens, spookhuizen, botsauto's, reuzenraden of -schommels. Dat in de amusementshal binnen de groep van zeventig apparaten ook een aantal apparaten zijn opgesteld die hetzelfde zijn als op een kermis, is onvoldoende om te concluderen dat de amusementshal voor de gemiddelde consument als kermis wordt ervaren. Daaruit volgt dat die dienstverlening evenmin onder post b.15 van Tabel I kan worden gebracht. Het hiervoor in 3.4.2 bedoelde standpunt van belanghebbende wordt verworpen.

3.4.5. Post b.3 van Tabel I ziet – voor zover hier van belang – op het gelegenheid geven tot sportbeoefening. Belanghebbende heeft daartoe aangevoerd dat bij een deel van de speelapparaten het beoefenen van een sport centraal staat. Het gaat om dertien verschillende spelen, door belanghebbende aangeduid als bewegingsgames. Onder verwijzing naar het arrest van het Hof van Justitie van 21 februari 2013, Mesto Žamberk,<sup>6</sup> en naar paragraaf 8.6 van het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 15 september 2014<sup>7</sup> stelt zij dat de amusementshal niet wezenlijk anders is dan een aquapark met verschillende glijbanen en baden of een fitnesscentrum met verschillende fitnessapparaten.

3.4.6. Op grond van punt 14 van Bijlage III bij BTW-richtlijn 2006 mag het recht gebruik te maken van sportaccommodaties onder een verlaagd btw-tarief worden gebracht. Post b.3 van Tabel I ziet – in overeenstemming met dit punt 14 – op het recht gebruik te maken van een sportaccommodatie die voor de sportbeoefening en lichamelijke opvoering zijn bestemd, en die tevens worden gebruikt met dat doel voor ogen. Daarbij dient in het bijzonder in aanmerking te worden genomen dat het begrip 'gebruik (...) van sportac-

commodaties' verband houdt met diensten inzake de beoefening van sport en met lichamelijke opvoeding, en dat dergelijke diensten voor de heffing van omzetbelasting zoveel mogelijk als één geheel moeten worden beschouwd.<sup>8</sup> Ook bij de uitleg van deze post geldt dat het begrip 'sport' alleen ziet op activiteiten in de zin van de gebruikelijke betekenis van de term 'sport',<sup>9</sup> hetgeen impliceert dat de tot de sportaccommodatie te rekenen voorzieningen en diensten primair de sportbeoefening moeten faciliteren.

3.4.7. De Inspecteur heeft gemotiveerd weersproken dat de door belanghebbende bedoelde apparaten voor bewegingsgames zijn ontworpen voor actieve sportbeoefening in de gebruikelijke betekenis van het woord. Ook heeft hij gemotiveerd weersproken dat de ruimte waarin de speelapparaten (waaronder die met bewegingsgames) zijn opgesteld, primair moet worden aangemerkt als een ruimte die voor de sportbeoefening is ingericht. In het midden kan blijven of de door belanghebbende bedoelde speelapparaten moeten worden beschouwd als apparaten voor de beoefening van sport in de zin van post b.3 van Tabel I. Op grond van de vaststaande feiten moet worden geoordeeld dat de amusementshal niet een ruimte is die primair is bestemd voor het geven van gelegenheid tot sportbeoefening en lichamelijke opvoeding, en met dat doel voor ogen wordt gebruikt.<sup>10</sup> De omstandigheid dat een aantal van de in de amusementshal opgestelde speelapparaten erop is gericht dat de speler een vaardigheid aan de dag legt die overeenkomt met een element van de beoefening van een bepaalde sport, is onvoldoende om de amusementshal als zo'n primair voor sportbeoefening bestemde ruimte te zien.

3.5. De slotsom is dat de gronden waarop belanghebbende aanspraak wil maken op toepassing van het verlaagde tarief als bedoeld in artikel 9, lid 2, letter a, van de Wet worden verworpen.

(Volgt vernietiging van hof- en rechtbankuitspraak en ongegrondverklaring van de beroepen tegen de uitspraak van de Inspecteur.)

## COMMENTAAR

## MOLENAAR<sup>11</sup>

De Hoge Raad volgt de conclusie van A-G Ettema in deze zaak (1 april 2020, NTFR 2020/1268) en beslist daarmee anders dan Hof Den Bosch 15 februari 2019, nrs. 18/00346 t/m 18/00348, NTFR 2019/1441 en Rechtbank Zeeland-West-Brabant 25 mei 2018, nrs. 16/10562 t/m 16/10564, NTFR 2018/1994. Dat betekent dat het verlaagde btw-tarief toch niet van toepassing is op dit family entertainment center.

Als hoofdreden geeft de Hoge Raad dat de aanschaf van 'playcards' niet is 'het verlenen van toegang tot een voorziening voor vermaak en dagrecreatie' (post b.14, onderdeel g van tabel I bij de Wet OB 1968). Dat is echter een kwestie van interpretatie. Letterlijk genomen klopt het, maar er zou ook kunnen worden geredeneerd dat zonder deelname aan de spellen van het family entertainment center een bezoek geen zin heeft, waarna de beslissing anders had kunnen zijn. Maar

4 Vgl. HR 25 maart 2016, ECLI:NL:HR:2016:476 (red. NTFR 2016/1067), rechtsoverweging 3.3.1.

5 Vgl. HR 16 februari 2018, ECLI:NL:HR:2018:201 (red. NTFR 2018/428), rechtsoverweging 3.4.1.

6 HvJ 21 februari 2013, Mesto Žamberk, C-18/12, ECLI:EU:C:2013:95 (red. NTFR 2013/529).

7 Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 15 september 2014, nr. BLKB 2014/123M, Stcrt. 2014, 26112 (red. NTFR 2014/2672).

8 Vgl. HR 15 juni 2018, ECLI:NL:HR:2018:912 (red. NTFR 2018/1403), rechtsoverweging 2.3.2.

9 Vgl. HvJ 26 oktober 2017, The English Bridge Union Limited, C-90/16, ECLI:EU:C:2017:814 (red. NTFR 2017/2861), punt 22.

10 Vgl. HvJ 10 november 2016, Pavlína Baštová, C-432/15, ECLI:EU:C:2016:855 (red. NTFR 2016/2991), punt 65.

11 Dr. D. Molenaar is werkzaam bij All Arts Belastingadviseurs en onderzoeker bij de vakgroep Fiscaal recht van de Erasmus Universiteit Rotterdam.

de Hoge Raad heeft het laatste woord, dus dat moeten we respecteren.

Subsidiar probeerde de eigenaar van het family entertainment center nog een vergelijking voor elkaar te krijgen met 'kermis-sen' (post b.15) en/of 'sportbeoefening' (post b.3), maar daarvoor vindt de Hoge Raad de feitelijke verschillen te groot. Het is opvallend dat de Hoge Raad een uitgebreide eigen beoordeling van de cassatiemiddelen geeft, maar dat maakt de uitspraak begrijpelijker, zeker omdat de Hoge Raad duidelijk anders beslist dan de lagere rechters.

Toch heb ik na deze uitspraak wel het gevoel dat dit family entertainment center tussen wal en schip valt, want ander vermaak en entertainment kan wél het verlaagde btw-tarief toepassen. Iets anders georganiseerd zou dat hier in de toekomst ook kunnen, namelijk als het family entertainment center overstapt op een entreprijs waarvoor gedurende een bepaalde tijd vrij op de spellen mag worden gespeeld. Vreemd dat er zo gelaveerd moet worden, maar dat is het gevolg van de uitzonderingen in de EU-richtlijn, overgenomen in de Nederlandse wet, die strikt moeten worden uitgelegd.