



ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM
ERASMUS SCHOOL
OF ECONOMICS

Scriptie Fiscale economie

**De btw-behandeling van parkeergelegenheden bij pret- en
themaparken inzake samengestelde prestaties**

Naam: Carolien Oostenrijk

Studentnummer: 480509

Bachelorscriptie Fiscale Economie

Erasmus Universiteit Rotterdam

Erasmus School of Economics

Begeleidend docent: Mr. J. Gruson

Tweede beoordelaar: Drs. P.C.J. Oerlemans

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van de begeleider, tweede beoordelaar, Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1: Inleiding	6
1.1. Aanleiding van het onderzoek	6
1.2. Centrale onderzoeksvraag met bijbehorende deelvragen	6
1.3. Relevantie	7
1.4. Afbakening	7
1.5. Leeswijzer	7
Hoofdstuk 2: Omzetbelasting	8
2.1. Inleiding	8
2.2. Europees karakter	8
2.3. Belastbare handelingen	8
2.3.1. Levering van diensten	8
2.3.2. Als zodanig handelende ondernemer	8
2.3.3. Onder bezwarende titel	9
2.4. Maatstaf van heffing	9
2.5. Tarief	9
2.6. Plaats van prestatie	10
2.6.1. Plaats van dienst	10
2.6.2. Plaats van levering	10
2.7. Vrijstellingen	10
2.8. Wijze van heffing	10
Hoofdstuk 3: Samengestelde prestaties	12
3.1. Introductie	12
3.2. CPP	12
3.2.1. Feiten	12
3.2.2. Prejudiciële vragen	12
3.2.3. Oordeel HvJ	13
3.3. Levob	13
3.3.1. Feiten	13
3.3.2. Prejudiciële vragen	13
3.3.3. Oordeel HvJ	14
3.4 Belang CPP en Levob	14
3.5. Tellmer	14
3.5.1. Feiten	14
3.5.2. Prejudiciële vragen	15

3.5.3. Oordeel HvJ	15
3.5.4. Belang arrest	15
3.6. Deutsche Bank	15
3.6.1. Feiten	15
3.6.2. Prejudiciële vragen	15
3.6.3. Oordeel HvJ	16
3.6.4. Belang arrest	16
3.7. Field Fisher Waterhouse	16
3.7.1. Feiten	16
3.7.2. Prejudiciële vragen	16
3.7.3. Oordeel HvJ	17
3.7.4. Belang arrest	17
3.8. BGZ Leasing	17
3.8.1. Feiten	17
3.8.2. Prejudiciële vragen	17
3.8.3. Oordeel HvJ	17
3.8.4. Belang arrest	18
3.9. Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie	18
3.9.1. Feiten	18
3.9.2. Prejudiciële vragen	18
3.9.3. Oordeel HvJ	18
3.9.4. Belang arrest	19
3.10. RR Donnelley	19
3.10.1. Feiten	19
3.10.2. Prejudiciële vragen	19
3.10.3. Oordeel HvJ	19
3.10.4. Belang arrest	20
3.11. Purple Parking en Airparks Services	20
3.11.1. Feiten	20
3.11.2. Prejudiciële vragen	20
3.11.3. Oordeel HvJ	20
3.11.4. Belang arrest	21
3.12. Standaardregels	21
3.13. Tussenconclusie	21
Hoofdstuk 4: Nationale behandeling van parkeren bij pret- en themaparken	23
4.1. Inleiding	23

4.2. Efteling	23
4.2.1. Casus	23
4.2.2. Geschil	23
4.2.3. Gerechtshof	24
4.2.4. Hoge Raad	24
4.2.5. Opnieuw in beroep	24
4.2.6. Interpretatie	25
4.3. Het Witgoed-arrest	25
4.4. Het Nationale Park De Hoge Veluwe	26
4.4.1. Casus	26
4.4.2. Geschil	26
4.4.3. Rechtbank	26
4.4.4. Gerechtshof	26
4.4.5. Hoge Raad	27
4.4.5.1. Conclusie A-G	27
4.4.5.1. Oordeel Hoge Raad	27
4.4.6. Interpretatie	28
4.5. Attractiepark Slagharen	28
4.5.1. Casus	28
4.5.2. Rechtbank	29
4.5.3. Hooggerechtshof	29
4.5.4. Hoge Raad	29
4.5.5. Interpretatie	29
4.6. Diergaarde Blijdorp	30
4.6.1. Feiten	30
4.6.2. Geschil	30
4.6.3. Rechtbank	30
4.6.4. Hooggerechtshof	31
4.6.5. Hoge Raad	31
4.6.6. Interpretatie	31
4.7. Toverland	31
4.7.1. Feiten	31
4.7.2. Geschil	31
4.7.3. Rechtbank	32
4.7.4. Hooggerechtshof	32
4.7.4.1. Nieuwe feiten	32

4.7.4.2. Oordeel	32
4.7.5. Hoge Raad	33
4.7.6. Interpretatie	33
4.8. Tussenconclusie	33
Hoofdstuk 5: Aandachtspunten	34
5.1. Modale consument	34
5.2. Vergoeding	34
5.3. Aantrekkelijk maken	35
5.4. Niet-bezoekers	35
5.5. Tussenconclusie	36
Hoofdstuk 6: Conclusie	37
Literatuurlijst	39
Boeken	39
Artikelen	39
Jurisprudentielijst	40
Europese jurisprudentie	40
Nationale jurisprudentie	40

Hoofdstuk 1: Inleiding

1.1. Aanleiding van het onderzoek

Op 25 april 2019 is door het Hof 's-Hertogenbosch geoordeeld dat parkeren bij pret- en themapark Toverland geen doel op zich is, maar slechts een middel om gebruik te kunnen maken van de hoofdprestatie.¹ Dit brengt als gevolg met zich mee dat voor parkeren hetzelfde btw-tarief wordt gehandhaafd als voor het toegang verlenen tot het attractiepark. Hierdoor bedraagt volgens het hof de btw op het parkeren 9 procent in plaats van de reguliere 21 procent.

Ook andere parken, zoals Attractiepark Slagharen², Diergaarde Blijdorp³, park de Hoge Veluwe⁴ en de Efteling⁵ hebben eerder geprocedeerd over het bieden van parkeergelegenheid. Bij de gerechtshoven heeft dit geleid tot tegengestelde uitkomsten. Voor park de Hoge Veluwe en Diergaarde Blijdorp is geconcludeerd dat parkeren geen doel op zich is. Beide zaken zijn echter bij de Hoge Raad gekomen, waar is geoordeeld dat het parkeren toch een zelfstandige prestatie is. Voor Attractiepark Slagharen en de Efteling was direct bij het gerechtshof geoordeeld dat er sprake is van een doel op zich, waarbij de Hoge Raad deze uitspraak niet tegensprak. Ten aanzien van het arrest De Hoge Veluwe is ook een uitgebreide conclusie van A-G Ettema verschenen, waarin de stand van zaken met betrekking tot het parkeren bij pret- en themaparken aan bod komt.

De vraag betreft of het bieden van parkeergelegenheid (belast tegen het verlaagde tarief) en het toegang verlenen tot een pret- en themapark (belast tegen het algemene tarief) als twee afzonderlijke prestaties of als één enkele samengestelde prestatie belast dient te worden voor de btw. Uit eerdergenoemde voorbeelden blijkt dat de zaken erg casuïstisch van aard zijn, ondanks vaste regels van het Hof van Justitie (hierna: HvJ). Dit levert de vraag op of de door de nationale rechters het Unierecht juist is toegepast. In eerste opzicht lijken Toverland en de andere pret- en themaparken hetzelfde feitencomplex te hebben. De verwachting zou dan zijn dat het uitwerken van de criteria van het HvJ dan dezelfde uitkomst zou geven. In dit onderzoek zal ik dan ook behandelen wat aandachtspunten zijn voor het bepalen of parkeren en toegangen verlenen tot een pret- of themawerk al dan niet een samengestelde prestatie vormen en hoe deze juist moeten worden verwerkt in de criteria.

1.2. Centrale onderzoeksvraag met bijbehorende deelvragen

Om uit te zoeken wat een correcte manier is om vast te stellen of parkeren bij een pret- of themapark al dan niet een samengestelde prestatie is, zal ik zelf objectieve criteria opstellen.

‘Op basis van welke criteria zou moeten worden vastgesteld of het bieden van parkeergelegenheid al dan niet één samengestelde prestatie vormt met het toegang bieden tot een pret- of themapark, in overeenstemming met Europese jurisprudentie?’

Het antwoord op deze vraag zal tot stand komen door beantwoording van de volgende deelvragen:

1. Wanneer is er sprake van een samengestelde prestatie op basis van Europese jurisprudentie?
2. Wat is de nationale btw-behandeling van parkeren bij pret- en themaparken?
3. Wat zijn aandachtspunten omtrent het kwalificeren als samengestelde prestatie en hoe kunnen deze worden verwerkt in objectieve criteria?

¹ Hof 's-Hertogenbosch 25 april 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:1581.

² HR 28 september 2018, ECLI:NL:HR:2018:1796.

³ HR 28 september 2018, ECLI:NL:HR:2018:1795.

⁴ HR 17 augustus 2018, ECLI:NL:HR:2018:1318.

⁵ HR 10 maart 2006, ECLI:NL:HR:2006:AV4043.

1.3. Relevantie

Nederland kent een groot aantal pret- en themaparken met jaarlijks duizenden bezoekers. De tien populairste attractieparken trokken in 2019 samen ruim 11,5 miljoen bezoekers.⁶ Een groot deel van deze bezoekers komt met de auto naar het park, waardoor de parken ook parkeergelegenheid aanbieden. Zo heeft de Efteling, het populairste attractiepark in Nederland, een parkeerterrein van maar liefst 11 hectare.⁷ Jaarlijks wordt door alle attractieparken tezamen dan ook een grote omzet behaald door het aanbieden van parkeerplaatsen.

Naast dat het om een grote omzet gaat en daardoor van groot belang is voor de belastingplichtigen, is het ook van belang dat de overheid een consequent beleid voert op het gebied van samengestelde prestaties. Op basis van het rechtszekerheidsbeginsel moeten belastingplichtigen erop kunnen vertrouwen dat er consequent gehandeld wordt door de overheid.

1.4. Afbakening

Om antwoord te kunnen geven op de onderzoeksvraag, zal jurisprudentie- en literatuuronderzoek uitgevoerd worden. De jurisprudentie die gebruikt zal worden omvat nationale jurisprudentie inzake parkeren bij pret- en themaparken en Europese jurisprudentie inzake samengestelde prestaties.

In dit onderzoek zal ik slechts een oordeel geven over de nationale btw-behandeling omtrent het parkeren bij pret- en themaparken. Om te kunnen oordelen of deze behandeling in overeenstemming is met Europese regelgeving en jurisprudentie, richt ik me ook op toonaangevende Europese jurisprudentie. Op prejudiciële vragen of middelen die niet samengestelde prestaties betreffen zal ik niet uitgebreid ingaan.

Met pret- en themaparken wordt in het kader van dit onderzoek bedoeld dierentuinen, attractieparken, speel- en siertuinen en andere dergelijke primair en permanent voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorzieningen zoals beschreven in Tabel 1 post 14b en g wet OB 1968.

Tevens zal dit onderzoek zich slechts richten op één van de vier belastbare feiten voor de omzetbelasting, levering van goederen en met name diensten. Hierdoor blijven intracommunautaire verwerving, invoer en levering van goederen buiten beschouwing.

1.5. Leeswijzer

De centrale vraag in dit onderzoek betreft wat de criteria zouden moeten zijn om te bepalen of parkeren bij een pret- of themapark al dan niet onderdeel is van een samengestelde prestatie. Alvorens deze vraag goed beantwoord kan worden, moet inzicht worden verkregen in de omzetbelasting, samengestelde prestaties en parkeren bij attractieparken. Allereerst zal ik daarom in hoofdstuk 2 het wettelijk kader van de omzetbelasting geven, waarbij onder andere het rechtskarakter, de belastingplicht en de maatstaf van heffing aan bod komen. In hoofdstuk 3 zullen vervolgens toonaangevende arresten van het HvJ inzake samengestelde prestaties worden besproken, welke de basis dienen te vormen voor de nationale behandeling. De daadwerkelijke nationale behandeling zal in hoofdstuk 4 worden weergegeven aan de hand van een vijftal zaken over parkeren bij een pret- of themapark. In hoofdstuk 5 zullen aandachtspunten die voortvloeien uit hoofdstuk 3 en 4 nader onderzocht worden. Nadat alle belangrijke aspecten aan bod zijn gekomen en er antwoorden zijn geformuleerd op de deelvragen, zal er een conclusie gevormd worden in hoofdstuk 6.

⁶ 'Top 10 populairste attractieparken in Nederland', alletop10lijstjes.nl.

⁷ '28 getallen over De Efteling die u nog niet wist', mt.nl.

Hoofdstuk 2: Omzetbelasting

2.1. Inleiding

In Nederland wordt btw geheven op basis van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: wet OB). Deze belasting is een indirecte verbruiksbelasting met als doel het belasten van consumptie. Dit houdt in dat de consument niet zelf belastingplichtig is. De btw is verwerkt in de prijzen van producten en diensten van ondernemers die als belastingplichtig zijn aangemerkt. Enkele belangrijke aspecten van de btw zullen nader toegelicht worden.

2.2. Europees karakter

Het doel van de Europese Unie (hierna: EU) is onder andere het tot stand brengen van een interne markt. Binnen deze interne markt moet vrij verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal worden gewaarborgd. Op basis van art. 113 VWEU worden bepalingen vastgesteld inzake de harmonisatie van de omzetbelasting, voor zover dit noodzakelijk is om de interne markt te bewerkstelligen en concurrentievervalsingen te voorkomen.⁸ De harmonisatie op het gebied van omzetbelasting geschiedt tegenwoordig via de Richtlijn 2006/112/EG (hierna: Btw-richtlijn), welke geïmplementeerd dient te worden in de nationale wet. In principe zal dan ook worden uitgegaan van de nationale wet, tenzij een aanvulling vanuit de Btw-richtlijn noodzakelijk wordt geacht. Belangrijk is dat de nationale wetgeving niet in strijd mag zijn met Europese wetgeving, jurisprudentie en richtlijnen. Het HvJ toetst aan de btw-richtlijn, waardoor bij deze arresten naar de btw-richtlijn verwezen zal worden.

2.3. Belastbare handelingen

Er zijn grofweg vier soorten belastbare handelingen in Nederland, namelijk invoer, intracommunautaire verwerving, levering van goederen en levering van diensten. Zoals bij de afbakening van het onderzoek aangegeven, zal de focus komen te liggen op de levering van diensten. Diensten worden slechts in de heffing betrokken, indien zij in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht.⁹

2.3.1. Levering van diensten

De levering van diensten is erg breed op te vatten. In de nationale wet worden diensten omschreven als alle prestaties, niet zijnde levering van goederen.¹⁰ In de Btw-richtlijn worden enkele voorbeelden van diensten gegeven. Zo kan een dienst onder meer de overdracht van een onlichamelijke zaak en de verplichting om een daad na te laten zijn.¹¹

2.3.2. Als zodanig handelende ondernemer

Voor de belastingplicht is het van belang dat in het kader van de onderneming wordt gehandeld. Privé-activiteiten vallen niet onder het ondernemersbegrip. Een ondernemer is ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent op basis van art. 7 lid 1 wet OB 1968. Belangrijke aspecten zijn 'ieder', 'bedrijf' en 'zelfstandig'. 'Ieder' kan een natuurlijk persoon, rechtspersoon en een samenwerkingsverband betreffen. Daarnaast is de Nederlandse nationaliteit niet vereist met als gevolg dat ook buitenlandse personen btw-ondernemer in Nederland kunnen zijn.¹² Als bedrijf wordt ook verstaan een beroep of de exploitatie van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengst mee te verkrijgen.¹³ Verdere

⁸ Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 24-25.

⁹ Art. 1 wet OB 1968.

¹⁰ Art. 4 lid 1 wet OB 1968.

¹¹ Art. 25 Btw-richtlijn.

¹² Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 65-66.

¹³ Art. 7 lid 2 wet OB 1968.

invulling van het begrip is gevormd door jurisprudentie. Als uitgangspunt wordt als bedrijf beschouwd een organisatie van kapitaal en arbeid met deelname aan het economisch verkeer met het oogmerk om winst te behalen. Dit blijkt onder andere uit het arrest van de Hoge Raad van 2 mei 1984. Bij het begrip ‘zelfstandig’ draait het vooral om het uitsluiten van ondergeschiktheid. Zo kan er onder andere gekeken worden naar de mate waarin instructies gevolgd moeten worden, toezicht gehouden wordt en risico wordt gelopen.¹⁴ Goed om op te merken is dat een directeur-groootaandeelhouder zelf niet belastingplichtig is, zo blijkt uit het arrest Van der Steen.¹⁵ Tevens zijn toezichthouders en commissarissen niet belastingplichtig op grond van het IO-arrest.¹⁶ Ook zijn publiekrechtelijke lichamen geen btw-ondernemer, tenzij er prestaties worden verricht welke ook als ondernemers kunnen worden verricht.¹⁷

2.3.3. Onder bezwarende titel

Een prestatie wordt verricht onder bezwarende titel indien er een rechtstreeks verband bestaat tussen prestatie en betaling. Het is niet relevant of de tegenprestatie beneden of boven de kostprijs ligt.¹⁸ Er is echter sprake van een uitzondering in het geval er slechts een symbolische vergoeding is, waardoor in wezen sprake is van vrijgevigheid en niet wordt voldaan aan de bezwarende titel.¹⁹

2.4. Maatstaf van heffing

Op basis van art. 8 wet OB wordt belasting berekend over de vergoeding. De vergoeding is het totale bedrag exclusief omzetbelasting dat ter zake van de dienst in rekening wordt gebracht. Van belang is hierbij voor welke elementen een vergoeding wordt betaald. In art. 78 van de Btw-richtlijn wordt tevens benoemd dat bijkomende kosten die de leverancier in rekening brengt in de maatstaf van heffing moeten worden opgenomen. De vraag is of een prestatie met bijkomende elementen samen één samengestelde prestatie vormt. Het is ook mogelijk dat er in feite twee prestaties plaatsvinden. De behandeling van dergelijke situaties is opgenomen in de Toelichting bij Tabel I, waarin wordt verwezen naar een tweetal arresten van het HvJ. De verdere uitwerking van samengestelde prestaties vindt plaats in hoofdstuk 3 en 4.

2.5. Tarief

Naast het algemene tarief van 21%, kent Nederland een verlaagd tarief van 9% en een 0% tarief. Het uitgangspunt hierbij is 21%, de andere tarieven komen slechts voor indien de prestaties zijn benoemd in tabel I respectievelijk II.²⁰ Tabel II draait om het 0%-tarief wat in het kader van dit onderzoek niet van belang is, waardoor ik bespreking hiervan verder achterweg laat. Tabel I benoemt de prestaties met een verlaagd tarief (9%), dit is wel van belang gezien het toegang verlenen tot een pre- en themapark onder het verlaagde tarief van 9% valt. In post b14 wordt onder andere toegelicht welke prestaties hier onder vallen. Het bieden van parkeergelegenheid valt normaliter niet onder het verlaagde tarief, hier zijn echter uitzonderingen op mogelijk. Zo valt het aanbieden van parkeervoorziening in combinatie met het verstrekken van logies onder het 9% tarief.

¹⁴ Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 80-82.

¹⁵ HvJ EU 18 oktober 2007, C355/06, ECLI:EU:C:2007:615 (*Van der Steen*).

¹⁶ HvJ EU 13 juni 2019, C-420/18, ECLI:EU:C:2019:490 (*IO*).

¹⁷ Art. 7 wet OB 1968.

¹⁸ HvJ 2 juni 2016, C-263/15, ECLI:EU:C:2016:392 (*Lajvér*).

¹⁹ HR 11 februari 2005, ECLI:NL:PHR:2005:AQ0284, r.o. 3.4.2.

²⁰ Art. 9 wet OB 1968.

2.6. Plaats van prestatie

De omzetbelasting is een verbruiksbelasting, wat met zich meebrengt dat voor de heffing van btw zoveel mogelijk wordt aangesloten bij het verbruik. Dit geldt ook voor de plaats van prestatie, waardoor de belasting plaats zou moeten vinden op de plaats van het verbruik, ook wel het bestemmingslandbeginsel genoemd. In de praktijk kan het echter lastig zijn om te bepalen waar het verbruik plaatsvindt. De bepaling van de plaats gebeurt dan ook via vaste methoden, waarbij goederen en diensten anders worden behandeld. Vanwege deze aparte behandeling kan het ook van belang zijn of er sprake is van een samengestelde prestatie indien het ene element een dienst en het andere een levering is.²¹

2.6.1. Plaats van dienst

Voor de nadere bepaling van de plaats van diensten is een Europese richtlijn opgesteld, 2008/8/EG, welke met ingang van 1 januari 2010 in de Nederlandse wet is geïmplementeerd. De algemene regel die hieruit volgt is dat onderscheid wordt gemaakt naar afnemer. Indien de afnemer belastingplichtig is voor de btw, wordt als plaats van dienst de plaats waar de afnemer is gevestigd aangehouden (B2B). Als de afnemer niet belastingplichtig is, wordt aangesloten bij de plaats waar de dienstverrichter is gevestigd (B2C).²² In de richtlijn worden tevens enkele specifieke richtlijnen gegeven voor andere diensten, zoals diensten van tussenpersonen of diensten met betrekking tot onroerende goederen.

2.6.2. Plaats van levering

Voor de levering van goederen is het van belang of er vervoer plaatsvindt. Als er vervoer plaatsvindt is de plaats van levering de plaats waar het vervoer aanvangt. In de andere gevallen is het de plaats waar het goed zich bevindt op het tijdstip van de levering.²³

2.7. Vrijstellingen

In de wet OB 1968 zijn er diverse vrijstellingen welke tot gevolg hebben dat een prestatie geen btw-belaste prestatie is. Van belang is dat hierdoor ook geen recht op aftrek van voorbelasting is. De vrijstellingen worden gegeven in art. 11 wet OB 1968. Ter bepaling van een vrijstelling kan aangesloten worden bij het object (de prestatie), maar ook bij het subject (de uitvoerder). Zo is bijvoorbeeld de verhuur van onroerende zaken vrijgesteld, maar ook diensten uitgevoerd door tandtechnici.

Vrijstellingen zijn van belang voor samengestelde prestaties indien een deel van de prestatie onder een vrijstelling valt en een deel niet. Als dit het geval is bij een van de later te bespreken arresten zal ik de betreffende vrijstelling benoemen.

2.8. Wijze van heffing

De omzetbelasting wordt geheven van de ondernemer die een btw belaste prestatie verricht.²⁴ De ondernemer moet per tijdvak aangifte doen, waarna de belasting op aangifte moet worden voldaan.²⁵ Het tijdvak is standaard een kwartaal, een tijdvak van een maand of een jaar is echter ook mogelijk.²⁶ In de aangifte moet de in het tijdvak verschuldigd geworden belasting worden aangegeven, dit bestaat uit de te betalen btw over belastbare prestaties en de aftrekbare voorbelasting.

²¹ Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 159-160.

²² Richtlijn 2008/8/EG.

²³ Art. 5 wet OB 1968.

²⁴ Art. 12 wet OB 1968.

²⁵ Art. 14 wet OB 1968.

²⁶ Art. 25 Uitvoeringsregeling AWR.

Mochten er fouten zitten in een btw-aangifte, is dit door de belastingplichtige te corrigeren met een suppletieaangifte, een suppletieaangifte wordt gezien als bezwaar.²⁷ De belasting is verschuldigd op het moment waarop de levering of dienst wordt verricht, tenzij er een factuur moet worden uitgereikt, dan is het het moment van uitreiking van de factuur.²⁸ De aftrek van voorbelasting houdt kort gezegd in dat btw-ondernemers de aan hen gefactureerde btw terugkrijgen. Indien dit niet het geval zou zijn, zou de btw per transactie oplopen, waardoor het effectieve tarief vele malen hoger komt te liggen. Dit zou dus een verstorend effect hebben. Op grond van art. 2 wet OB 1968 is aftrek van voorbelasting slechts mogelijk indien de voorbelasting inzake btw-belaste prestaties is.

²⁷ Hof Amsterdam 29 mei 2019, ECLI:NL:GHAMS:2018:1694.

²⁸ Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 408-411.

Hoofdstuk 3: Samengestelde prestaties

3.1. Introductie

Het signaleren van samengestelde prestaties is vooral van belang wanneer er sprake is van een verschil in tarief, plaats van prestatie of maatstaf van heffing. Zo kan bijvoorbeeld een prestatie deels bestaan uit een goed en deels uit een dienst, welke beiden andere methodes kennen om de plaats van prestatie te bepalen.

In het geval van parkeren bij een pret- of themapark is het de vraag of er sprake is van twee aparte prestaties of één enkele samengestelde prestatie, namelijk het toegang verlenen tot een pret- en themapark. Dit is van belang vanwege het verschil in tarief. Toegang verlenen tot het park valt zoals eerder benoemd bij 2.5. onder het verlaagde tarief, terwijl parkeren daar niet onder valt. Indien er een samengestelde prestatie is, wordt echter toch de gehele prestatie met het verlaagde tarief belast.

Hoe samengestelde prestaties in Nederland behandeld moeten worden, wordt benoemd in de Toelichting Tabel I door de staatssecretaris van Financiën. In de toelichting geeft de staatssecretaris een nadere uitleg van samengestelde prestaties, het is dan ook een wetsinterpreterend besluit. Van belang is dat het naar eigen oordeel van de staatssecretaris is en daarmee dan ook niet bindend.²⁹ In de toelichting wordt aangesloten bij de criteria zoals omschreven door het HvJ in voornamelijk CPP en Levob.³⁰ Voor een beter begrip van deze materie zal ik allereerst de arresten CPP en Levob nader toelichten.

3.2. CPP

3.2.1. Feiten

Card Protection Plan³¹ (hierna: CPP) verricht diverse diensten aan houders van kredietkaarten. Tegen vergoeding bieden ze bescherming tegen financiële schade en ongemakken van verlies of diefstal van de kredietkaarten op voorwerpen zoals autosleutels, een paspoort of verzekeringsdocumenten. Inzake de financiële schade is door CPP een collectieve verzekering afgesloten bij een verzekeringsmaatschappij. De diensten voortvloeiend uit deze verzekering zijn vrijgesteld op grond van art. 13 sub b onderdeel a van de btw-richtlijn. Naast deze diensten verleent CPP ook nog hulpverlening bij verlies van een kredietkaart of adreswijziging. Ook verstrekken ze bijvoorbeeld stickers om sleutels bij verlies te kunnen terugvinden en medische kaarten om persoonlijke gegevens te vermelden. Deze diensten vallen los niet onder de verzekeringsvrijstelling.³²

3.2.2. Prejudiciële vragen

Er ontstond een geding tussen CPP³³ en de Commissioners of Customs & Excise³⁴, de instantie die in het Verenigd Koninkrijk bevoegd is om btw te heffen, inzake de toepassing van de btw-vrijstelling. Naar aanleiding van het geding zijn prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ. Ten eerste wordt gevraagd aan de hand van welk criterium bepaald moet worden of een handeling voor de btw een samengestelde prestatie is of meerdere afzonderlijke diensten. Daarbovenop wordt gevraagd of er in casu sprake is van een samengestelde prestatie en welke kenmerken relevant zijn voor het antwoord.

²⁹ Happé, FM 2000/1.1.3.3.

³⁰ Besluit 28 augustus 2017, nr. 2017-16837 (*Omzetbelasting. Toelichting Tabel I*).

³¹ HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93 (CPP).

³² HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93 (CPP), r.o. 7-10.

³³ HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93 (CPP).

³⁴ HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93 (CPP), r.o. 12.

3.2.3. Oordeel HvJ

Bovenstaande vragen zijn gezamenlijk behandeld. Verwijzend naar het Faaborg-Gelting Linien-arrest³⁵, moet volgens het HvJ rekening gehouden worden met alle omstandigheden waarin de handeling plaats kan vinden. Tevens moet een dienst niet kunstmatig uit elkaar gehaald moet worden indien economisch gesproken één dienst wordt verricht. Om te bepalen of er sprake is van een samengestelde dienst moet vastgesteld worden wat kenmerkende elementen zijn van de handeling zijn. Hierbij dient uitgegaan te worden van de modale consument.³⁶

Er is met name sprake van één enkele dienst als bepaalde elementen van een dienst een bijkomende dienst ten aanzien van de hoofddienst vormen. Een dienst is van bijkomende aard wanneer dit voor klanten geen doel op zich is, maar slechts een middel om de hoofddienst aantrekkelijker te maken. Indien sprake is van een bijkomende dienst volgt deze de fiscale behandeling van de hoofddienst. Uiteindelijk is het aan de nationale rechter om te bepalen of een dienst bijkomend is. Het feit dat slechts één prijs in rekening wordt gebracht is niet beslissend.³⁷

3.3. Levob

3.3.1. Feiten

In de zaak Levob³⁸ draait het om een geding tussen de fiscale eenheid Levob Verzekeringen BV en OV Bank NV (hierna: Levob) en de staatssecretaris van Financiën inzake de btw. Levob heeft een overeenkomst gesloten met de in de Verenigde Staten gevestigde Financial Data Planning Corporation (hierna FDP). Op basis van deze overeenkomst dient FDP een softwareprogramma te leveren aan Levob, Levob ontvangt een licentie van onbepaalde duur. Tevens past FDP de standaard software aan, zodat deze in gebruik genomen kan worden door Levob. Daarnaast werd de software door FDP geïnstalleerd op het computersysteem en verzorgde FDP gedurende vijf dagen trainingen voor het personeel van Levob. Voor iedere prestatie is los een vergoeding betaald.³⁹

3.3.2. Prejudiciële vragen

Naar mening van Levob dienen de prestaties als losse prestaties gezien te worden, waarbij het standaard softwareprogramma de levering van een goed is. De belastingdienst stelt echter dat de prestaties gezamenlijk als één dienst gezien moeten worden. Wanneer de software als een levering wordt gezien, heeft dit als gevolg dat de levering plaats zou vinden buiten de EU en hierdoor btw-heffing optreedt. Dit is voor Levob voordelig, gezien verzekeringsdiensten binnen de EU zijn vrijgesteld en er daardoor geen recht is op aftrek van voorbelasting.

De Hoge Raad stelt prejudiciële vragen bij het HvJ. Er wordt onder andere gevraagd of de software gezamenlijk met de aanpassingen moeten worden aangemerkt als een enkele prestatie. Tevens wordt gevraagd of de prestatie aangemerkt moet worden als dienst, waardoor de levering van het goed in de dienst opgaat.⁴⁰

³⁵ HvJ EU 2 mei 1996, C-231/94, ECLI:EU:C:1996:184 (*Faaborg-Gelting Linien*).

³⁶ HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93 (*CPP*), r.o. 28-29.

³⁷ HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93 (*CPP*), r.o. 30-32.

³⁸ HvJ EG 27 oktober 2005, C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649 (*Levob*).

³⁹ HvJ EG 27 oktober 2005, C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649 (*Levob*), r.o. 7-11.

⁴⁰ HvJ EG 27 oktober 2005, C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649 (*Levob*), r.o. 13-16.

3.3.3. Oordeel HvJ

Net als bij CPP⁴¹ wordt verwezen naar Faaborg-Gelting Linien⁴², waaruit volgt dat rekening gehouden dient te worden met alle omstandigheden waarin de handeling plaatsvindt. Tevens moet een handeling niet kunstmatig uit elkaar gehaald worden, waarbij de kenmerkende elementen bepaald moeten worden. Reeds in het CPP-arrest heeft het HvJ geoordeeld dat er sprake is van één prestatie indien een bijkomende prestatie opgaat in de hoofdprestatie. Ter aanvulling oordeelt het HvJ dat ook sprake is van één prestatie indien verschillende prestaties zo nauw met elkaar verbonden zijn, dat het objectief gezien één economische, niet te splitsen prestatie vormt. Het is aan de nationale rechter om te beoordelen of hiervan sprake is. In casu is sprake van één prestatie aangezien de software pas na aanpassingen bruikbaar was voor Levob. Er is sprake van een dienst als de aanpassing van de software een overheersend karakter heeft, gelet op elementen als omvang, kosten of de duur ervan.⁴³

3.4 Belang CPP en Levob

De basis van de behandeling van samengestelde prestaties vloeit voort uit de arrest CPP⁴⁴ en Levob. Allereerst is het van belang dat rekening gehouden moet worden met alle omstandigheden. Tevens moet een handeling niet kunstmatig uit elkaar gehaald worden. Aan de hand van kenmerkende elementen moet vervolgens bepaald worden of er sprake is van één of meerdere prestaties. Er zijn twee mogelijkheden, waarbij er sprake is van één prestatie. De eerste mogelijkheid is op basis van het CPP-arrest, waarbij er sprake is van een samengestelde prestatie indien het gaat om een combinatie van een hoofdprestatie en een bijkomende prestatie, waarbij de bijkomende prestatie geen doel op zich is. De andere mogelijkheid is conform het Levob-arrest⁴⁵. In dit geval moet er een dermate nauwe samenhang zijn tussen prestaties, dat deze als één prestatie wordt gezien. Het is te betwisten of de arresten CPP en Levob naast elkaar te gebruiken zijn of dat Levob een uitwerking is van CPP. Mijns inziens lopen de arresten wel degelijk door elkaar, een prestatie kan op zichzelf een zelfstandige prestatie zijn, maar een dermate nauwe samenhang hebben met een andere prestatie waardoor het kwalificeert als een bijkomende dienst. Met andere woorden, de prestatie zal niet verricht worden, indien er geen samenhang zou zijn met een andere prestatie. Dit kan bijvoorbeeld zo zijn met een garantiocertificaat. Het kan echter ook zo zijn dat er géén sprake is van een bijkomende prestatie, maar van gelijkwaardige prestaties. Indien deze prestaties niet los van elkaar te zien zijn is niet een van de prestaties een bijkomende dienst, maar is er wel een samengestelde prestatie.

De beoordeling van samengestelde prestaties blijft erg casuïstisch van aard. De arresten CPP en Levob geven een richtsnoer, maar bieden geen uitsluitsel in alle gevallen. Na deze arresten zijn dan ook nog meerdere arresten inzake samengestelde prestaties gewezen door het HvJ, welke ik verder in hoofdstuk 3 zal behandelen. Veelal wordt in deze arresten ingegaan op de criteria van CPP ofwel Levob. De nationale arresten met betrekking tot het bieden van parkeergelegenheid bij een pret- en themapark laat ik hierbij buiten beschouwing, deze komen aan bod in hoofdstuk 4.

3.5. Tellmer

3.5.1. Feiten

In de zaak Tellmer⁴⁶ draait het om de verhuur van appartementen, waarbij ook een vergoeding voor het schoonmaken van gemeenschappelijke delen afzonderlijk in rekening wordt gebracht. De verhuur

⁴¹ HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93 (CPP).

⁴² HvJ EU 2 mei 1996, C-231/94, ECLI:EU:C:1996:184 (Faaborg-Gelting Linien).

⁴³ HvJ EG 27 oktober 2005, C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649 (Levob), r.o. 19-26.

⁴⁴ HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93 (CPP).

⁴⁵ HvJ EG 27 oktober 2005, C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649 (Levob).

⁴⁶ HvJ EU 11 juni 2009, C-572/07, ECLI:EU:3:2009:365 (Tellmer).

van onroerend goed is vrijgesteld op grond van artikel 135 lid 1 sub I van de btw-richtlijn. In dit geval is het dus van belang om te bepalen of er sprake is of er sprake is van een samengestelde prestatie, omdat de schoonmaakdiensten vrijgesteld van btw zijn of tegen het algemene tarief worden belast.

3.5.2. Prejudiciële vragen

Dit leidt tot de vraag of het schoonmaken valt onder de verhuur en daardoor onder de vrijstelling. Tellmer is van mening dat dit wél zo is, waardoor het schoonmaken vrijgesteld is. De Tsjechische Belastingdienst denkt er niet zo over. De Tsjechische rechter verzoekt door middel van een prejudiciële vraag om verduidelijking of de verhuur en de daarmee verbonden schoonmaak als zelfstandige diensten kunnen worden aangemerkt.⁴⁷

3.5.3. Oordeel HvJ

Het HvJ overweegt dat er in dit geval sprake is van verschillende prestaties. De schoonmaak kan op diverse manieren gefaciliteerd worden. Dit kan rechtstreeks via de verhuurder, maar de huurder kan ook een derde inschakelen. De verhuur van appartementen en de schoonmaak kunnen dus van elkaar worden gescheiden, waardoor dit niet als één prestatie wordt aangemerkt.⁴⁸

3.5.4. Belang arrest

In casu is doorslaggevend geweest dat de verhuur en de schoonmaak van elkaar gescheiden kunnen worden. Een duidelijke motivering waarom er sprake is van een zelfstandige prestatie ontbreekt. Een voorzichtige conclusie die hieruit getrokken kan worden is dat er sprake is van een zelfstandige dienst indien de dienst los is overeengekomen, geen nauw verband heeft met een andere levering en door een derde kan worden verricht.⁴⁹

3.6. Deutsche Bank

3.6.1. Feiten

Daar waar bij Tellmer⁵⁰ géén sprake is van een samengestelde prestatie is, doordat de prestaties gesplitst kunnen worden, is er bij de Deutsche Bank⁵¹ wel sprake van een samengestelde prestatie. In casu verricht Deutsche Bank meerdere prestaties ten behoeve van portefeuillebeheer van beleggers. Het portefeuillebeheer omvat advies alsmede het uitvoeren van transacties. Deze onderdelen zouden los van elkaar uitgevoerd kunnen worden.⁵² In de nationale wet zijn transacties in waardepapieren vrijgesteld, maar het beheer van waardepapieren niet. Ook vrijgesteld is het beheer van beleggingsvermogen overeenkomstig de Duitse wet op investeringen en het beheer van gemeenschappelijke voorzieningsfondsen.⁵³

3.6.2. Prejudiciële vragen

Naar mening van de Deutsche Bank zijn hun diensten vrijgesteld wanneer ze worden verstrekt aan beleggers gevestigd in de EU. Volgens het Finanzamt is het beheer echter wel belast. Inzake het beheer worden prejudiciële vragen gesteld, waarbij ook wordt ingegaan op samengestelde prestaties. Concreet betreft de vraag welke waarde het criterium 'doel op zich' heeft ten opzichte van de losse vergoeding en de mogelijkheid om de dienst te laten verrichten door een derde.

⁴⁷ HvJ EU 11 juni 2009, C-572/07, ECLI:EU:3:2009:365 (*Tellmer*), r.o. 7-13.

⁴⁸ HvJ EU 11 juni 2009, C-572/07, ECLI:EU:3:2009:365 (*Tellmer*), r.o. 14-24.

⁴⁹ HvJ EU 11 juni 2009, C-572/07, ECLI:EU:3:2009:365 (*Tellmer*), m.nt. Redactie V-N.

⁵⁰ HvJ EU 11 juni 2009, C-572/07, ECLI:EU:3:2009:365 (*Tellmer*).

⁵¹ HvJ EU 19 juli 2012, C-44/11, ECLI:EU:C:2012:484 (*Deutsche Bank*).

⁵² HvJ EU 19 juli 2012, C-44/11, ECLI:EU:C:2012:484 (*Deutsche Bank*), r.o. 9-10.

⁵³ HvJ EU 19 juli 2012, C-44/11, ECLI:EU:C:2012:484 (*Deutsche Bank*), r.o. 7.

3.6.3. Oordeel HvJ

Het HvJ gaat ervanuit dat de rechter met de gestelde vraag wenst te vernemen of het portefeuillebeheer als één prestatie moet worden beschouwd.⁵⁴ Het portefeuillebeheer bestaat in feite uit een combinatie van twee prestaties, namelijk analyse en toezicht op het vermogen en de werkelijke koop en verkoop van effecten. Deze delen zijn feitelijk afzonderlijk te verrichten, de gemiddelde belegger wenst echter juist de combinatie van beide elementen.⁵⁵ Het advies heeft geen waarde wanneer geen transacties worden gedaan en het uitvoeren van transacties heeft ook weinig zin zonder kennis van zaken, wat ook al in de conclusie van de A-G duidelijk naar voren komt.⁵⁶ Gezien de modale consument – de gemiddelde belegger – de combinatie wenst, zijn de elementen onlosmakelijk nauw met elkaar verbonden. Tevens zijn de elementen van gelijk niveau, doordat ze beide onmisbaar zijn, er is dan ook geen sprake van een hoofddienst en een bijkomende dienst.⁵⁷

3.6.4. Belang arrest

De zaak Deutsche Bank is in feite een verfijning van het Levob⁵⁸ arrest. Er is onder andere sprake van een nauwe samenhang, zoals omschreven bij Levob, indien twee prestaties onlosmakelijk met elkaar verbonden zijn. Tegelijkertijd volgt uit de zaak ook dat er geen sprake kan zijn van een bijkomende dienst indien de prestaties onmisbaar zijn voor elkaar, waardoor het CPP-arrest⁵⁹ niet opgaat. Een ander belangrijk punt van dit arrest is de modale consument. Om te bepalen of er sprake is van zulke nauw verbonden prestaties dat zij in feite één prestatie vormen, dient gekeken te worden of de modale consument dit beschouwt. Wat de modale consument precies is en vindt is lastig te bepalen, maar bovenstaand arrest geeft hier toch net wat invulling op. Als modale consument wordt in casu namelijk de gemiddelde belegger aangehouden, wat inhoudt dat voor het bepalen of er een nauw verband specifiek naar de modale consument op de specifieke markt gekeken kan worden. Een verdere uitwerking van de modale consument vind je in hoofdstuk 5.

3.7. Field Fisher Waterhouse

3.7.1. Feiten

Field Fisher Waterhouse (hierna FFW)⁶⁰, een advocatenkantoor, heeft in Londen kantoren gehuurd. De vergoeding aan de verhuurder bestaat uit drie delen, namelijk de huur zelf, verzekering en een vergoeding voor door de verhuurder te verrichten diensten. Deze diensten betreffen met name watervoorziening, verwarming, reparaties, schoonmaak en beveiliging. De diensten zijn opgenomen in de huurovereenkomst. Indien niet alle vergoedingen worden betaald, kan de verhuurder de overeenkomst beëindigen.⁶¹ Voor de verhuur van onroerende zaken geldt een vrijstelling, welke is opgenomen in artikel 135 lid 1 sub I van de btw-richtlijn.

3.7.2. Prejudiciële vragen

De belangrijkste vraag is of de diensten aangemerkt kunnen worden als één gezamenlijke prestatie. Dit kan zijn omdat het een ondeelbare prestatie is of omdat er sprake is van een bijkomende dienst. Ook wordt gevraagd hoe relevant het is dat de diensten feitelijk verrichten konden worden door personen anders dan de verhuurder.

⁵⁴ HvJ EU 19 juli 2012, C-44/11, ECLI:EU:C:2012:484 (*Deutsche Bank*), r.o. 22.

⁵⁵ HvJ EU 19 juli 2012, C-44/11, ECLI:EU:C:2012:484 (*Deutsche Bank*), r.o. 23-25.

⁵⁶ Concl. A-G E. Sharpston, ECLI:EU:C:2012:276, bij HR 19 juli 2012, C-44/11, r.o. 28-30.

⁵⁷ HvJ EU 19 juli 2012, C-44/11, ECLI:EU:C:2012:484 (*Deutsche Bank*), r.o. 28-28.

⁵⁸ HvJ EG 27 oktober 2005, C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649 (*Levob*).

⁵⁹ HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93 (*CPP*).

⁶⁰ HvJ EU 27 september 2012, C-392/11, ECLI:EU:C:2012:597 (*Field Fisher Waterhouse*).

⁶¹ HvJ EU 27 september 2012, C-392/11, ECLI:EU:C:2012:597 (*Field Fisher Waterhouse*), r.o. 8.

3.7.3. Oordeel HvJ

In dit geval oordeelt het HvJ dat er sprake kan zijn van één samengestelde prestatie. Doordat alle diensten vastgelegd zijn in de huurovereenkomst, ligt de economische reden om de overeenkomst af te sluiten ook bij het verkrijgen van de aanvullende diensten. De huurovereenkomst is echter geen doorslaggevende reden. Tevens is het feit dat een derde een deel van de diensten kan verrichten niet doorslaggevend om te bepalen dat er geen sprake is van één prestatie.⁶² Als modale consument wordt aangehouden de gemiddelde huurder van ruimten zoals in casu aan bod zijn.⁶³

3.7.4. Belang arrest

Opmerkelijk is dat de uitkomst van dit arrest anders is dan die van Tellmer, waar schoonmaak wel als een individuele prestatie gezien moest worden. Mijns inziens geven beide arresten vooral een richtsnoer voor het bepalen of er een nauwe samenhang is zoals bedoeld in het Levob arrest. De zaak Tellmer toont aan dat het van belang kan zijn of een dienst door een derde verricht kan worden. Bij FFW komt naar voren dat de afgesloten overeenkomst ook belangrijk is. Groot verschil bij FFW ten opzichte van Tellmer, is dat bij FFW wordt gekeken vanuit het perspectief van de gemiddelde huurder van kantoorruimten voor advocatenkantoren. Dit lijkt een verandering te zijn in de handelswijze van het HvJ, ook in het hierna te bespreken Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (hierna: WAM-W) wordt uitgegaan van de gemiddelde huurder.⁶⁴ Verder is het dit arrest een ontwikkeling in het handelen van het HvJ inzake samengestelde prestaties bij verhuur. Er is meer duidelijkheid omtrent elementen die van belang zijn om te bepalen of er sprake is van een samengestelde prestatie, deze uitwerking was eerder ook al in het arrest Tellmer te zien en zal ook in het arrest WAM-W naar voren komen.

3.8. BGZ Leasing

3.8.1. Feiten

BGZ Leasing (hierna BGZ)⁶⁵, een leasingmaatschappij, sluit leasingcontracten af met al de leasingnemers. Op basis van de algemene voorwaarden is de leasingnemer verantwoordelijk voor schade, verlies en waardevermindering wat niet onder normale slijtage valt. De leaseneemers moeten ten behoeve hiervan een verzekering aangaan. Indien gewenst, sluit BGZ een verzekering af en worden de kosten hiervan doorberekend.⁶⁶

3.8.2. Prejudiciële vragen

In geding is de behandeling van het aanbieden van een verzekering in combinatie met de lease. Verzekeringen zijn vrijgesteld van btw, terwijl over de lease wel btw verschuldigd is. BGZ verwerkt de verzekering als zelfstandige prestatie in de btw-aangifte. De Poolse belastingdienst is echter van mening dat er sprake is van een samengestelde prestatie.⁶⁷ Ten aanzien van het geding zijn prejudiciële vragen gesteld, waarbij wordt gevraagd of de leasingdienst samen met de verzekering als een samengestelde prestatie gezien moet worden.⁶⁸

3.8.3. Oordeel HvJ

Opgemerkt wordt dat er bij een verzekering altijd een samenhang is, gezien de verzekering slechts met betrekking tot iets anders nut heeft. Dit verband is echter op zichzelf niet voldoende om te kunnen

⁶² HvJ EU 27 september 2012, C-392/11, ECLI:EU:C:2012:597 (*Field Fisher Waterhouse*), r.o. 28.

⁶³ HvJ EU 27 september 2012, C-392/11, ECLI:EU:C:2012:597 (*Field Fisher Waterhouse*), r.o. 27.

⁶⁴ Soltysik, *WFR* 2015/824

⁶⁵ HvJ EU 17 januari 2013, C-224/11, ECLI:EU:C:2013:15 (*BGZ Leasing*).

⁶⁶ HvJ EU 17 januari 2013, C-224/11, ECLI:EU:C:2013:15 (*BGZ Leasing*), r.o.16-19.

⁶⁷ HvJ EU 17 januari 2013, C-224/11, ECLI:EU:C:2013:15 (*BGZ Leasing*), r.o. 20-22.

⁶⁸ HvJ EU 17 januari 2013, C-224/11, ECLI:EU:C:2013:15 (*BGZ Leasing*), r.o. 25.

spreken van een samengestelde prestatie.⁶⁹ De verzekering vergroot het genot van de leasingsdienst, echter is de verzekering voornamelijk een doel op zich. Dit geeft dus aan dat er geen sprake is van een samengestelde prestatie. Een belangrijke aanwijzing hiertoe is het feit dat de leasener er zelf voor kiest de verzekering af te sluiten. Tevens pleit de wijze van facturatie ervoor dat de diensten apart worden gezien. De verzekering wordt apart in rekening gebracht.⁷⁰ Het HvJ oordeelt dan ook dat er sprake is van zelfstandige diensten.

3.8.4. Belang arrest

Een belangrijk punt in deze zaak is dat leaseners de keuze hebben om de verzekering af te sluiten. Dit houdt feitelijk in dat het mogelijk is om bij een derde de dienst af te nemen.

Verder brengt het arrest enige toevoeging aan het oordelen of er een 'doel op zich' is. Voor het eerst wordt gesproken over dat de mogelijke bijkomende dienst in hoofdzaak een doel op zich is. Er kan dus al gesproken worden over een doel op zich, wanneer dit in hoofdzaak het geval is.⁷¹

Mijns inziens is het op basis van dit en vorige arresten belangrijk om in acht te nemen of het ook daadwerkelijk praktisch is om bij een derde de dienst af te nemen. Zo is bij de zaak *Field Fisher Waterhouse* in de overeenkomst vastgelegd dat de schoonmaak en verzekering afgenomen moet worden bij de verhuurder. In dit geval is het wel mogelijk bij een derde deze dienst af te nemen, maar dan wordt de dienst dubbel afgenomen, wat niet praktisch is. In de zaken *BGZ* en *Tellmer* is het een keuze om de dienst (verzekering respectievelijk schoonmaak) af te nemen gezamenlijk met de hoofdprestatie, waardoor dit eerder een doel op zich is.

3.9. Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie

3.9.1. Feiten

In de zaak *WAM-W*⁷² draait het tevens om de verhuur van onroerende zaken. Naast de pure huur, brengt de verhuurder *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa* (hierna: *WAM*) ook kosten voor nutsvoorzieningen in rekening. Dit betreft elektriciteit, verwarming en water.⁷³

3.9.2. Prejudiciële vragen

Het geschil in kwestie gaat in de basis over de toepassing van een tariefsverhoging, maar tijdens de zaak kwam ook de maatstaf van heffing op als onenigheid. *WAM* behandelde de verhuur en de nutsvoorzieningen als losse prestaties, maar de Minister Finansów stelde dat dit één prestatie vormde.⁷⁴ Ten behoeve van de zaak zijn uiteindelijk prejudiciële vragen gesteld. De eerste vraag behandelt of er sprake is van een levering door de verhuurder, deze vraag zal ik niet behandelen. De tweede vraag behandelt de maatstaf van heffing, dus of er sprake is van afzonderlijke prestaties of een samengestelde prestatie.⁷⁵

3.9.3. Oordeel HvJ

Om te bepalen of er sprake is van een samengestelde prestatie moet gekeken worden naar kenmerkende elementen. Voor belangrijke elementen wordt verwezen naar *Tellmer*⁷⁶, *Field Fisher*

⁶⁹ HvJ EU 17 januari 2013, C-224/11, ECLI:EU:C:2013:15 (*BGZ Leasing*), r.o. 36.

⁷⁰ HvJ EU 17 januari 2013, C-224/11, ECLI:EU:C:2013:15 (*BGZ Leasing*), r.o. 42-45.

⁷¹ Norden & Janssen, BtwBrief 2013/27

⁷² HvJ EU 16 april 2015, C-42/14, ECLI:EU:C:2015:229 (*WAM-W*).

⁷³ HvJ EU 16 april 2015, C-42/14, ECLI:EU:C:2015:229 (*WAM-W*), r.o. 11.

⁷⁴ HvJ EU 16 april 2015, C-42/14, ECLI:EU:C:2015:229 (*WAM-W*), r.o. 12-13.

⁷⁵ HvJ EU 16 april 2015, C-42/14, ECLI:EU:C:2015:229 (*WAM-W*), r.o. 20.

⁷⁶ HvJ EU 11 juni 2009, C-572/07, ECLI:EU:3:2009:365 (*Tellmer*).

Waterhouse⁷⁷ en BGZ Leasing^{78, 79}. Op grond van deze arresten worden twee scenario's geschetst. Er is geen sprake van een samengestelde prestatie indien de huurder zelf kan kiezen of de nutsvoorzieningen worden afgenomen bij de verhuurder of hoe ze worden gebruikt. Dit kan bijvoorbeeld als er individuele meters zijn. In de tweede situatie is er wel sprake van een samengestelde prestatie, doordat de prestaties objectief gezien één prestatie vormen. Dit is met name in het geval van verhuur van panden die direct gebruiksklaar zijn, zoals de verhuur van een vakantiehuis. Een andere mogelijkheid is als de verhuurder niet zelf de leverancier of dienstverrichter kan kiezen. Het HvJ laat het aan de nationale rechter om te bepalen welke situatie opgaat in dit geval, gezien dit per onroerende zaak kan verschillen.⁸⁰

3.9.4. Belang arrest

In feite sluit de beantwoording van de tweede vraag aan bij de conclusie die ik eerder trok na het arrest BGZ Leasing. Het pragmatische aspect van het afnemen van de prestatie bij een derde speelt een grote rol. Zodra het lastig of niet nuttig is om als afnemer zelf te kiezen voor een derde, pleit dit voor een dermate nauwe samenhang tussen prestaties, dat het kunstmatig is om deze uit elkaar te halen. In de werkelijkheid komt het splitsen ook nauwelijks voor namelijk. Zodra de keuze wel mogelijk is bij de afnemer, is het in de realiteit heel goed mogelijk dat de prestaties door twee verschillende ondernemers wordt verricht. Hierdoor is het niet kunstmatig om de prestaties uit elkaar te halen.

3.10. RR Donnelley

3.10.1. Feiten

Met de zaak RR Donnelley⁸¹ blijven we in de sfeer van onroerende zaken. RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o (hierna: RR Donnelley) verricht diensten inzake goederenopslag aan btw-ondernemers gevestigd in andere lidstaten. De diensten omvatten onder andere de goederen in ontvangst nemen, in stellingen plaatsen, bewaren, verpakken, afgeven, laden en lossen. Naast het ter beschikking stellen van opslagruimte worden dus meer diensten aangeboden.⁸²

3.10.2. Prejudiciële vragen

RR Donnelley heeft verzocht om individueel advies inzake de aan te merken plaats van dienst. RR Donnelley is van mening dat de diensten niet inzake onroerend goed zijn, waardoor de plaats van dienst het land van de afnemer betreft. De Minister Finansów kent echter het standpunt dat de dienst wel betrekking had op onroerend goed, waardoor de plaats van dienst Polen is.⁸³ Uiteindelijk zijn inzake het geding prejudiciële vragen gesteld. Deze vragen komen er voornamelijk op neer wat de plaats van dienst moet zijn.⁸⁴

3.10.3. Oordeel HvJ

Ter beantwoording van deze vraag heeft het HvJ eerst beantwoord of er sprake is van een samengestelde prestatie of losse prestaties.⁸⁵ In beginsel moet de opslag van de goederen als hoofddienst aangemerkt worden. Bijkomende diensten zijn ontvangst, plaatsen, afgifte, laden en lossen van de goederen, doordat deze handelingen geen doel op zich zijn, maar slechts dienen om

⁷⁷ HvJ EU 27 september 2012, C-392/11, ECLI:EU:C:2012:597 (*Field Fisher Waterhouse*).

⁷⁸ HvJ EU 17 januari 2013, C-224/11, ECLI:EU:C:2013:15 (*BGZ Leasing*).

⁷⁹ HvJ EU 16 april 2015, C-42/14, ECLI:EU:C:2015:229 (*WAM-W*), r.o. 32-37.

⁸⁰ HvJ EU 16 april 2015, C-42/14, ECLI:EU:C:2015:229 (*WAM-W*), r.o. 38-46.

⁸¹ HvJ EU 27 juni 2013, C-155/12, ECLI:EU:C:2013:434 (*RR Donnelley*).

⁸² HvJ EU 27 juni 2013, C-155/12, ECLI:EU:C:2013:434 (*RR Donnelley*), r.o. 10.

⁸³ HvJ EU 27 juni 2013, C-155/12, ECLI:EU:C:2013:434 (*RR Donnelley*), r.o.11-12.

⁸⁴ HvJ EU 27 juni 2013, C-155/12, ECLI:EU:C:2013:434 (*RR Donnelley*), r.o.17.

⁸⁵ HvJ EU 27 juni 2013, C-155/12, ECLI:EU:C:2013:434 (*RR Donnelley*), r.o.19.

optimaal gebruik te maken van de hoofddienst.⁸⁶ RR Donnelley verricht voor bepaalde klanten echter ook een dienst waarbij ze geleverde materialen ompakken naar een individuele verpakking. Dit is wel aan te merken als zelfstandige hoofddienst, doordat dit niet noodzakelijk is voor de opslag.⁸⁷

3.10.4. Belang arrest

De zaak RR Donnelley verduidelijkt hiermee wanneer een dienst als bijkomende dienst moet worden beschouwd. Indien er sprake is van een dienst die niet noodzakelijk is voor het gebruik van de hoofddienst, pleit dit ervoor dat deze dienst een zelfstandige hoofddienst is.

3.11. Purple Parking en Airparks Services

3.11.1. Feiten

Belanghebbende, Purple Parking⁸⁸, biedt parkeergelegenheid in de buurt van een vliegveld aan in combinatie met een shuttleservice. Klanten parkeren hun auto op het parkeerterrein, laten de auto achter en worden vanuit het terrein vervoerd naar het vliegveld. Het parkeerterrein wordt beveiligd door hekken en camera's. Ook bij terugkomst maken de klanten gebruik van vervoer naar het parkeerterrein. Voor deze gehele dienst wordt één vergoeding gevraagd, gebaseerd op het aantal dagen dat de auto geparkeerd wordt. De kosten voor het vervoer van en naar het vliegveld zijn in de prijs inbegrepen en bedragen ongeveer 33% tot 80% van de totale kosten.⁸⁹

In het Verenigd Koninkrijk is per wet vervoer van meer dan 10 passagiers tussen een parkeerplaats en het vliegveld uitgesloten van het 0%-tarief.⁹⁰ Belanghebbende heeft tot 2006 dan ook alle diensten tegen het algemene tarief aangegeven. In 2006 doet ze echter een beroep op het neutraliteitsbeginsel, waardoor ze recht zou hebben op het 0%-tarief voor het passagiersvervoer. De autoriteiten gaan hier echter niet in mee met het standpunt dat het vervoer een bijkomende dienst is ten aanzien van het parkeren en daardoor de fiscale behandeling van de hoofddienst volgt. Belanghebbende is het hier niet mee eens en stelt dat het gaat om twee losstaande prestaties.⁹¹

3.11.2. Prejudiciële vragen

Ten aanzien van het geschil worden prejudiciële vragen gesteld. De eerste vraag betreft met welke factoren rekening moet worden gehouden om vast te stellen of er sprake is van een samengestelde prestatie. Specifiek wordt gevraagd of er sprake is van een dermate nauw verband zoals bij Levob, wat de invloed is van de kosten voor de passagiersdienst en of het invloed heeft dat feitelijk de passagiersdienst op meerdere manieren verstrekt kan worden. De tweede en derde vraag betreffen het neutraliteitsbeginsel, welke ik niet zal behandelen.

3.11.3. Oordeel HvJ

De wijze waarop de vergoeding tot stand komt is een indicatie dat er sprake is van een samengestelde dienst. In casu wordt er één vergoeding gevraagd welke slechts is gebaseerd op de duur van het parkeren, het heeft geen invloed met hoeveel passagiers de consument vervolgens gebruik wilt maken van het vervoer naar het vliegveld. De vergoeding op deze manier tot stand laten komen is in lijn met de doelen van de modale consument. In de basis zoekt een consument een parkeerplaats, hierbij zullen verschillende aanbieders afgewogen worden. Dat een parkeerplaats verder af ligt van het vliegveld waardoor er vervoer nodig is, is slechts een onderdeel van het parkeren wat de prijs verlaagt. Ook de

⁸⁶ HvJ EU 27 juni 2013, C-155/12, ECLI:EU:C:2013:434 (*RR Donnelley*), r.o.24.

⁸⁷ HvJ EU 27 juni 2013, C-155/12, ECLI:EU:C:2013:434 (*RR Donnelley*), r.o.25.

⁸⁸ HvJ EU 19 januari 2012, C-117/11, ECLI:EU:C:2012:29 (*Purple Parking*).

⁸⁹ HvJ EU 19 januari 2012, C-117/11, ECLI:EU:C:2012:29 (*Purple Parking*), r.o. 12-16.

⁹⁰ HvJ EU 19 januari 2012, C-117/11, ECLI:EU:C:2012:29 (*Purple Parking*), r.o. 8-11.

⁹¹ HvJ EU 19 januari 2012, C-117/11, ECLI:EU:C:2012:29 (*Purple Parking*), r.o. 17-21.

brochure van belanghebbende pleit dat voornamelijk het parkeren van groot belang is, gezien de nadruk die ligt op de veiligheid van de geparkeerde auto.⁹²

Het aandeel dat het vervoer heeft in de kosten van belanghebbende heeft geen invloed op het bepalen of er wel of geen samengestelde prestatie is, deze heeft namelijk ook geen invloed op de prijs van de prestatie en de beleving van de consument.⁹³

3.11.4. Belang arrest

Net als de zaken over de attractieparken, gaat de zaak Purple Parking over parkeren. Een belangrijk verschil is wel dat bij Purple Parking het parkeren de vermoedelijke hoofddienst is en bij de attractieparken het parkeren juist de vermoedelijke bijkomende dienst is.

Een belangrijk punt dat uit het arrest gehaald worden, is de invloed die de bijkomende dienst heeft op de consument. In casu wordt duidelijk vermeld dat de consument eigenlijk slechts op zoek is naar een parkeerplaats. Op basis van de prijs van het parkeren maakt de consument een afweging tussen verschillende aanbieders, het gebruik moeten maken van de vervoersdienst is slechts een onderdeel van de afweging maar niet iets waar de consument specifiek naar op zoek is.

3.12. Standaardregels

Een aantal regels van het HvJ inzake samengestelde prestaties zijn vaste procedure in de jurisprudentie van het HvJ geworden. In het arrest Stadion Amsterdam⁹⁴ bijvoorbeeld herhaalt het HvJ deze regels. Allereerst dient rekening gehouden te worden met alle omstandigheden waarin een handeling plaatsvindt. Ook moet iedere handeling normaal gesproken als zelfstandig worden beschouwd. Als economisch gezien de handeling echter uit één prestatie bestaat, mag deze niet kunstmatig uit elkaar worden gehaald. Er is sprake van één enkele prestatie wanneer twee of meer elementen dermate nauw zijn verbonden, dat zij objectief gezien één ondeelbare economische prestatie vormen. Er is tevens sprake van één prestatie in het geval een of meerdere elementen de hoofddienst vormen terwijl andere elementen een bijkomende prestatie vormen en het fiscale lot van de hoofddienst delen. Een prestatie is met name bijkomend als deze voor consumenten geen doel op zich is, maar een middel om optimaal gebruik te maken van de hoofddienst. Verder is het een belangrijke aanwijzing als één prijs in rekening wordt gebracht.⁹⁵

Wanneer ik in het vervolg van deze scriptie spreek over de standaardregels van het HvJ, bedoel ik de regels zoals hierboven beschreven.

3.13. Tussenconclusie

De bovengenoemde arresten geven een richtlijn voor het antwoord op de eerste deelvraag, ‘Wanneer is er sprake van een samengestelde prestatie op basis van Europese regelgeving en jurisprudentie?’. De basis van samengestelde prestaties ligt in de arresten CPP en Levob. Er is sprake van een samengestelde prestaties in de volgende gevallen:

- De samengestelde prestatie kent een hoofddienst en bijkomende prestaties. De bijkomende prestaties zijn geen doel op zich, maar slechts een middel om de hoofddienst zo aantrekkelijk mogelijk te maken.
- Er is een dermate nauwe samenhang tussen twee prestaties, zodat deze prestaties gezamenlijk één prestatie vormen.

⁹² HvJ EU 19 januari 2012, C-117/11, ECLI:EU:C:2012:29 (*Purple Parking*), r.o. 34-36.

⁹³ HvJ EU 19 januari 2012, C-117/11, ECLI:EU:C:2012:29 (*Purple Parking*), r.o. 37.

⁹⁴ HvJ EU 18 januari 2018, C-463/16, ECLI:EU:C:2018:22 (*Stadion Amsterdam*).

⁹⁵ HvJ EU 18 januari 2018, C-463/16, ECLI:EU:C:2018:22 (*Stadion Amsterdam*), r.o. 21-23.

Naast deze gevallen blijken uit de jurisprudentie van het HvJ enkele standaardregels naar voren te komen, waardoor rekening gehouden moet worden met alle omstandigheden waarin de handeling plaats kan vinden en iedere handeling normaal gesproken als zelfstandig wordt beschouwd. Een handeling die economisch gezien één prestatie vormt, mag niet kunstmatig uit elkaar gehaald worden. Dat er één vergoeding wordt gevraagd kan een aanwijzing zijn dat het gaat om een samengestelde prestatie.

De precieze uitwerking van de regels blijft erg casuïstisch van aard, maar op basis van jurisprudentie zijn wel enkele belangrijke kenmerken naar voren gekomen waar op gelet kan worden. Een belangrijk punt is of een bijkomend element door een derde verricht kan worden. In gevallen waarbij het gebruikelijk is om alle elementen gezamenlijk af te nemen, is er vaak sprake van een samengestelde prestatie. Dit kan zijn wanneer de bijkomende dienst is vastgelegd in een overeenkomst of als het relatief veel moeite is om een derde in te schakelen. Als er een keuze is om een dienst af te nemen bij de hoofdprestatie of bij een derde, pleit dit ervoor dat er sprake is van zelfstandige prestaties. Belangrijk is het wel om op te merken dat het wel een reële keuze moet zijn. In het geval van bijvoorbeeld kortdurende huur van een vakantiehuis, is het niet reëel dat de huurder voor deze korte periode een derde inschakelt voor gas, water en licht, ook al zou dit wel mogelijk zijn. Tevens kan het van belang zijn om een prestatie noodzakelijk is voor een hoofdprestatie. Zodra een dienst noodzakelijk is, zou er geoordeeld kunnen worden dat er in feite sprake is van gelijkwaardige prestaties, waardoor deze niet te splitsen zijn.

Hoofdstuk 4: Nationale behandeling van parkeren bij pret- en themaparken

4.1. Inleiding

Nederland kent veel pret- en themaparken verspreid door het land. Iedere dag weer komen vele bezoekers met de auto. Om het de bezoekers gemakkelijk te maken bieden de meeste pret- en themaparken de gelegenheid tot parkeren op hun eigen parkeerplaats. De vraag in kwestie is of het bieden van deze parkeergelegenheid opgaat in het bieden van toegang tot het park, of dat het twee losse prestaties zijn. Door diverse parken is hierover geprocedeerd tot aan de Hoge Raad toe. De nationale rechters hanteren hierbij de Europese jurisprudentie, die is verwerkt in de Toelichting Tabel I⁹⁶. Voor de parken is er voornamelijk een financieel belang, gezien btw-tarief op parkeren en entree tot het park verschilt. Het toegang bieden tot het park valt op grond van Tabel I post b14 Wet OB 1968 onder het verlaagde tarief, terwijl parkeren normaliter onder het algemene tarief valt. In dit hoofdstuk zal ik de zaken die gewezen zijn over het parkeren bij de parken benoemen en uitleggen. In hoofdstuk 5 zal ik vervolgens de aandachtspunten die hieruit naar voren komen nader toelichten.

4.2. Efteling

4.2.1. Casus

De Efteling exploiteert een attractiepark en een bij het park gelegen parkeerterrein en fietsenstalling.⁹⁷ Voor parkeren dient een aparte vergoeding betaald te worden. Op het moment van procederen geschiedde dit via een parkeermunt, te halen bij de kassa bij de ingang van het park. Bezoekers per auto of fiets zijn niet verplicht gebruik te maken van het parkeerterrein of de fietsenstalling van de Efteling. Er zijn echter vrijwel geen andere mogelijkheden voor het parkeren van de auto of het stallen van de fiets. Tevens is het theoretisch mogelijk gebruik te maken van het parkeerterrein of de fietsenstalling zonder het park te bezoeken.⁹⁸ In het vervolg van de casus zal ik met het bieden van parkeergelegenheid bedoelen het parkeerterrein en de fietsenstalling.

4.2.2. Geschil

In geschil is de behandeling van de twee diensten die de Efteling biedt: toegang verlenen tot het park en het bieden van parkeergelegenheid. De vraag is of deze diensten als een enkele dienst beschouwt moet worden of als meerdere aparte diensten. Indien er meerdere diensten zijn, is het de vraag of het bieden van parkeergelegenheid een bijkomende dienst is welke het fiscale lot van de hoofddienst deelt. Toegang verlenen tot het park zou dan de hoofddienst zijn. Belanghebbende is van mening dat er sprake is van één prestatie, de inspecteur stelt echter dat er twee individuele prestaties zijn.⁹⁹

Door de belanghebbende wordt ter aanvulling de verkregen hinderwetvergunning genoemd. Door de gemeente is als voorwaarde gesteld dat belanghebbende voldoende parkeergelegenheid voor de bezoekers regelt. De inspecteur is echter van mening dat dit niet van invloed is. Beslissend zou zijn of de modale consument één of meerdere diensten ervaart, de verplichting vanuit de gemeente heeft hier geen invloed op.¹⁰⁰

⁹⁶ Besluit 28 augustus 2017, nr. 2017-16837 (*Omzetbelasting. Toelichting Tabel I*).

⁹⁷ HR 10 maart 2006, ECLI:NL:HR:2006:AV4043.

⁹⁸ Hof 's-Hertogenbosch 17 september 2004, ECLI:NL:GHSHE:2004:AR8580, r.o. 2.

⁹⁹ Hof 's-Hertogenbosch 17 september 2004, ECLI:NL:GHSHE:2004:AR8580, r.o. 3.1.

¹⁰⁰ Hof 's-Hertogenbosch 17 september 2004, ECLI:NL:GHSHE:2004:AR8580, r.o. 3.2.

4.2.3. Gerechtshof

Allereerst wordt geoordeeld dat er geen sprake is van één dienst. Hiervoor wordt gekeken naar kenmerkende elementen en de modale consument, op basis van het CPP-arrest¹⁰¹. Om gebruik te maken van de parkeergelegenheid, dient een vergoeding betaald te worden. Het is ook mogelijk het park toe te treden zonder de parkeergelegenheid te benutten. Tevens is het mogelijk om te parkeren, zonder dat er een entreebewijs voor het park wordt gekocht. Dit leidt ertoe dat de modale consument de diensten ervaart als meerdere diensten. Dat er geen andere mogelijkheden tot parkeren zijn of dat de parkeergelegenheid verplicht is heeft geen invloed op deze uitkomst.¹⁰²

Vervolgens is het de vraag of de twee te onderscheiden diensten wel als een hoofddienst en een bijkomende dienst gezien kunnen worden. Naar het oordeel van het Hof 's-Hertogenbosch is de parkeergelegenheid geen middel om toegang tot het park zo aantrekkelijk mogelijk te maken. Het is geen doel op zich gezien onder andere de te betalen vergoeding en de mogelijkheid tot parkeren zonder het park te bezoeken.¹⁰³

Het Hof oordeelt dat er geen sprake is van een samengestelde dienst, waardoor de inspecteur in zijn gelijk gesteld is. Over de parkeergelden blijft dan ook het algemene tarief verschuldigd.

4.2.4. Hoge Raad

Belanghebbende is in cassatie gegaan. De Hoge Raad oordeelt echter dat er geen blijk is van een onjuiste rechtspopvatting door het Hof. De uitspraak van het Hof blijft in stand.¹⁰⁴

4.2.5. Opnieuw in beroep

Ondanks de eerdere uitspraak van de Hoge Raad heeft de Efteling nogmaals bezwaar gemaakt ten aanzien van de aangifte omzetbelasting inzake de behandeling van het bieden van parkeergelegenheid.¹⁰⁵ De feitelijke situatie is volgens belanghebbende op diverse punten gewijzigd. Het parkeren is enkel nog bestemd voor bezoekers, het parkeerterrein is enkel tijdens openingstijden toegankelijk en bewoners en bezoekers van de plaats omstreeks de Efteling hebben voldoende gelegenheid om elders te parkeren.

Belanghebbende en de inspecteur zijn beiden van mening dat er sprake is van twee verschillende handelingen. In geschil is slechts of het bieden van parkeergelegenheid een bijkomende dienst is ten aanzien van de hoofddienst. De Rechtbank Zeeland-West-Brabant stelt de inspecteur in zijn gelijk, parkeergelegenheid aanbieden is dus geen bijkomende dienst. Reden hiertoe is onder andere dat parkeren altijd een relatie heeft met het reisdoel van een parkeerder. Een autogebruiker is op de hoogte van het feit dat de auto ergens geparkeerd moet worden. Het kwijt kunnen van de auto is een doel op zich, onder andere op basis van de zaak van Park de Hoge Veluwe¹⁰⁶. Dit arrest zal nog aan bod komen.¹⁰⁷

Bezoekers hebben tevens de keuze om met de auto of fiets te komen en gebruik te moeten maken van het parkeerterrein of om op andere wijze het park te bezoeken. Voor bezoekers die per auto of fiets komen vergemakkelijkt het bieden van parkeergelegenheid wel het toegang bieden tot het park,

¹⁰¹ HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93 (CPP).

¹⁰² Hof 's-Hertogenbosch 17 september 2004, ECLI:NL:GHSHE:2004:AR8580, r.o. 4.2 en 4.3.

¹⁰³ Hof 's-Hertogenbosch 17 september 2004, ECLI:NL:GHSHE:2004:AR8580, r.o. 4.5-4.7.

¹⁰⁴ HR 10 maart 2006, ECLI:NL:HR:2006:AV4043.

¹⁰⁵ Rb. Zeeland-West-Brabant 28 juni 2017, ECLI: NL:RBZWB:2017:3876.

¹⁰⁶ HR 17 augustus 2018, ECLI:NL:HR:2018:1318.

¹⁰⁷ Rb. Zeeland-West-Brabant 28 juni 2017, ECLI: NL:RBZWB:2017:3876, r.o. 4.6.1.

echter wordt het parkbezoek op zich niet aantrekkelijker. Daarnaast is van belang geweest dat de vergoeding voor parkeren een substantieel effect heeft op de totale prijs.¹⁰⁸

4.2.6. Interpretatie

Tot voor kort was het Efteling-arrest altijd het belangrijkste arrest met betrekking tot parkeren bij pret- en themaparken. Tegenwoordig is echter ook het arrest Nationale Park de Hoge Veluwe van groot belang. Naar aanleiding van laatstgenoemd arrest heeft A-G Ettema een uitgebreide conclusie geschreven, waarin het parkeren bij attractieparken aan bod komt. Deze conclusie en het arrest worden beiden later in dit hoofdstuk besproken.

Gezien de zaken die zijn geweest in verband met de Efteling komen naar mijn mening diverse belangrijke elementen naar voren. Belangrijk om naar te kijken is onder ander of het gebruik van het parkeerterrein slechts door bezoekers van het park geschiedt. Naar oordeel van de rechtbank in de latere zaak geeft dit echter geen doorslag. Ook is de wijze waarop de vergoeding voor het parkeren plaatsvindt van belang, wat ook al eerder uit de standaardregels HvJ bleek. Om te bepalen of parkeren een doel op zich is, zou ook rekening gehouden moeten worden met de relatie die parkeren standaard heeft met het reisdoel en met de mogelijkheden om op andere wijze het park te bezoeken, zodat het parkeerterrein niet gebruik hoeft te worden. De standaard relatie tussen parkeren en het reisdoel houdt in dat bezoeker per auto altijd de auto kwijt moet kunnen. In de onderhavige zaak leiden de omstandigheden ertoe dat er géén samengestelde prestatie is. Van belang is dat bezoekers ervoor kunnen kiezen het park te bezoeken zonder gebruik te maken van de parkeergelegenheid, bijvoorbeeld door gebruik te maken van openbaar vervoer.

Een mogelijk discussiepunt is het belang van de plicht om voor parkeergelegenheid te zorgen en de onvoldoende overige parkeergelegenheid. Dit geeft aan het nodig is om parkeergelegenheid te bieden aan bezoekers van het park, waardoor het parkeren niet losstaat van het park bezoeken.¹⁰⁹

4.3. Het Witgoed-arrest

Na het Efteling-arrest is het lange tijd stil geweest met procederen omtrent het btw-tarief op parkeren bij pret- en themaparken. Hier is verandering in gekomen na het Witgoed-arrest.¹¹⁰

In de zaak Witgoed gaat het op de verkoop van witgoed in combinatie met een servicecertificaat. In geschil is het toe te passen btw-tarief op de servicecertificaten. De vraag die speelt is of de servicecertificaten al dan niet een samengestelde prestatie vormen met het witgoed. De certificaten zijn enkel te kopen in combinatie met witgoed, maar een consument kan er ook voor kiezen géén certificaat af te nemen.¹¹¹

Belanghebbende stelt dat het verstrekken van de servicecertificaten een zelfstandige dienst is en daarmee vrijgesteld van de omzetbelasting op grond van art. 11 lid 1 sub k wet OB 1968. De inspecteur stelt echter dat er sprake is van een samengestelde prestatie. De Hoge Raad verwijst naar de standaardregels van het HvJ en oordeelt dat het servicecertificaat voor klanten geen doel op zich vormt maar slechts een doel heeft in combinatie met de aankoop van een apparaat.¹¹²

¹⁰⁸ Rb. Zeeland-West-Brabant 28 juni 2017, ECLI: NL:RBZWB:2017:3876, r.o. 4.6.2 en 4.6.3.

¹⁰⁹ Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 2006/15.19.

¹¹⁰ HR 10 augustus 2012, ECLI:NL:HR:2012:BT2197.

¹¹¹ HR 10 augustus 2012, ECLI:NL:HR:2012:BT2197, r.o. 1 – 3.1.2.

¹¹² HR 10 augustus 2012, ECLI:NL:HR:2012:BT2197, r.o. 3.3.3.

4.4. Het Nationale Park De Hoge Veluwe

4.4.1. Casus

Belanghebbende exploiteert een park waar onder meer dieren in het wild leven en bijzondere boomsoorten te vinden zijn.¹¹³ Het park is open voor publiek. Bezoekers hebben de mogelijkheid om het park te bezoeken per auto, fiets of te voet. Er is ook de mogelijkheid om de auto te parkeren bij de ingang van het park, zodat het park te voet of per fiets bezocht kan worden. Voor het parkeren en voor het meenemen van de auto wordt een extra vergoeding gevraagd, waarbij parkeren de goedkoopste optie is. Met de auto is niet het gehele park toegankelijk.¹¹⁴

4.4.2. Geschil

Bij de aangifte omzetbelasting hanteert belanghebbende het algemene btw-tarief ten aanzien van de parkeergelden. Tegen de voldoening van de omzetbelasting wordt echter bezwaar gemaakt, gezien belanghebbende van mening is dat het verlaagde btw-tarief aangehouden kan worden. Het bezwaar is afgewezen door de inspecteur. Belanghebbende gaat in beroep tegen de uitspraak op bezwaar. Ter onderbouwing wordt aangevoerd dat het bieden van parkeergelegenheid een bijkomende dienst is.¹¹⁵

4.4.3. Rechtbank

Door Rechtbank Gelderland wordt belangrijke jurisprudentie van het HvJ aangehaald, zoals vermeld in 4.2. Zoals eerder vermeld was het Efteling-arrest voorheen het belangrijkste arrest inzake parkeren bij pret- en themaparken. De rechtbank vermeldt echter dat de uitkomst van het Efteling-arrest niet zonder meer gevolgd moet worden. Uit het Witgoed-arrest¹¹⁶ lijkt namelijk naar voren te komen dat de Hoge Raad meer gewicht is gaan toekennen aan de mogelijkheden om tot een samengestelde prestatie te komen. Dit zou dus betekenen dat het Efteling-arrest verouderd is. Hierdoor beoordeelt de rechtbank aan de hand van de concrete omstandigheden of er sprake is van een bijkomende dienst. Gezien de afgelegen ligging van het park is het oordeel van de rechtbank dat het aannemelijk is dat parkeerders slechts bezoekers van het park zijn, waardoor de parkeerplaats geen afzonderlijk belang kent. Tevens maakt de mogelijkheid tot het parkeren van de auto het bezoek aan het park voor de modale consument aantrekkelijker, gezien te voet of per fiets meer van het park te zien is of er op deze manier dichterbij het park geparkeerd kan worden. Als modale consument houdt de rechtbank de bezoeker die per auto naar het park toe komt aan op basis van het FFW-arrest. Dat de parkeerplaats slechts is bedoeld om het bezoeken van het park aantrekkelijker te maken volgt ook uit de lage vergoeding die wordt gevraagd voor het parkeren. Gelet op alle omstandigheden oordeelt de rechtbank dat er sprake is van een bijkomende dienst, waardoor het verlaagde btw-tarief gehanteerd kan worden.¹¹⁷

4.4.4. Gerechtshof

In geschil is primair wederom of het bieden van parkeergelegenheid een bijkomende dienst is. Als modale consument houdt belanghebbende de bezoekers per auto aan, de mogelijkheid om te parkeren maakt het parkbezoek dan aantrekkelijker, gezien te voet of per fiets meer te zien is. Indien de modale consument echter een bezoeker in het algemeen is, maakt alsnog de parkeergelegenheid het park aantrekkelijker, gezien deze leidt tot minder auto's in het park. De inspecteur is het hier echter

¹¹³ HR 17 augustus 2018, ECLI:NL:HR:2018:1318.

¹¹⁴ Rb. Gelderland 27 augustus 2015, ECLI:NL:RBGEL:2015:5775, r.o. 2-6.

¹¹⁵ Rb. Gelderland 27 augustus 2015, ECLI:NL:RBGEL:2015:5775, r.o. 7-9.

¹¹⁶ Hoge Raad van 10 augustus 2012, ECLI: NL:HR:2012:BT2197.

¹¹⁷ Rb. Gelderland 27 augustus 2015, ECLI:NL:RBGEL:2015:5775, r.o. 12-19.

niet mee eens. Gezien ieder attractiepark tegenwoordig parkeergelegenheid heeft, zou dit het park niet aantrekkelijker maken.¹¹⁸

Het Hof Arnhem-Leeuwarden oordeelt dat de parkeergelegenheid voor de modale bezoeker van het park een doel op zich is. Hiermee wordt de inspecteur in zijn gelijk gesteld. Als modale consument wordt niet de bezoeker per auto aangehouden, zoals belanghebbende zou doen, maar de bezoeker van het park. Een bezoeker heeft diverse mogelijkheden om het park te bereiken, waardoor het een keuze is om met de auto te komen. In het geval een bezoeker per auto komt, doet zich de situatie voor dat deze ofwel geparkeerd moet worden ofwel in het park meegenomen moet worden. De bezoeker weegt beide opties af, waardoor er bij de keuze voor parkeren sprake is van een doel op zich. De conclusie van het Hof is dan ook dat het bieden van parkeergelegenheid een zelfstandige prestatie is.¹¹⁹

4.4.5. Hoge Raad

Naar aanleiding van de uitspraak van het Hof is belanghebbende in cassatie gegaan. Met het oog op de zaak heeft A-G Ettema een uitgebreide conclusie geschreven. Ook heeft de Hoge Raad zelf een oordeel gegeven.

4.4.5.1. Conclusie A-G

A-G Ettema heeft eerder ten aanzien van arrest De Hoge Veluwe een uitgebreide conclusie geschreven, waar parkeren bij pret- en themaparken uitgebreid aan bod komt.¹²⁰ Zij bespreekt onder andere het verloop van de zaak bij de rechtbank en het Hof, tevens bespreekt zij de uitspraken bij de Efteling¹²¹, Diergaarde Blijdorp¹²² en Attractiepark Slagharen¹²³. Al het genoemde komt aan bod in dit in onderzoek, waardoor ik hier niet diep op in ga nu.

Een belangrijk punt dat de A-G aanhaalt is het wijzigen van koers bij de Hoge Raad naar aanleiding van de Witgoedzaak, waardoor het Efteling arrest niet meer opgaat. De A-G ziet de Witgoedzaak echter niet als een wijziging, maar een verduidelijking van eerdere jurisprudentie. Tevens vindt zij de Witgoedzaak niet van toepassing in casu.¹²⁴

Over de vraag of parkeren in casu een doel op zich is, is de A-G duidelijk. Dit is niet het geval, vanwege de keuzemogelijkheid die bezoekers hebben. Hierbij verwijst hij naar WAM-W en FFW, waarbij ook van belang is dat consumenten keuzemogelijkheden hebben.¹²⁵

4.4.5.1. Oordeel Hoge Raad

De Hoge Raad benoemt dat een prestatie bijkomend kan zijn, indien de prestatie voor de afnemer geen afzonderlijk belang heeft ten aanzien van de hoofddienst. Er zijn echter omstandigheden die ervoor pleiten dat de prestatie afzonderlijk behandeld moet worden. Zo een omstandigheid ontstaat als (1) het belang van de prestatie onderling verschilt, (2) een afzonderlijke vergoeding voor de prestatie wordt berekend of (3) als de afnemer de keuze heeft de prestatie niet af te nemen.¹²⁶

¹¹⁸ Hof Arnhem-Leeuwarden 13 september 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:7628, r.o. 4.5 en 4.6.

¹¹⁹ Hof Arnhem-Leeuwarden 13 september 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:7628, r.o. 4.7.

¹²⁰ Conclusie A-G 31 januari 2018, ECLI:NL:PHR:2018:121.

¹²¹ HR 10 maart 2006, ECLI:NL:HR:2006:AV4043.

¹²² HR 28 september 2018, ECLI:NL:HR:2019:1795.

¹²³ HR 28 september 2018, ECLI:NL:HR:2018:1796.

¹²⁴ Conclusie A-G 31 januari 2018, ECLI:NL:PHR:2018:121, r.o. 5.32.

¹²⁵ Conclusie A-G 31 januari 2018, ECLI:NL:PHR:2018:121, r.o. 5.34

¹²⁶ HR 17 augustus 2018, ECLI:NL:HR:2018:1318, r.o. 2.3.3.

Gezien de uitleg van een bijkomende prestatie die de Hoge Raad aanhaalt, wordt aangesloten bij het oordeel van het Hof. Er is geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting.¹²⁷

4.4.6. Interpretatie

Een mogelijk discussiepunt in deze of soortgelijke gevallen is de invloed van de eerdere uitspraak van de Hoge Raad over de Efteling. Het is de vraag of deze uitspraak nog standhoudt, of dat deze achterhaald is door latere uitspraken.

Ook komt in de loop van onderhavige zaak het belang van de modale consument naar voren. Door de Rechtbank werd als modale consument de bezoeker per auto aangehouden, het Hof en de Hoge Raad houden echter een bezoeker van het park aan, ongeacht het vervoermiddel.

Verder zijn door de Hoge Raad punten genoemd die mijns inziens van belang zouden zijn voor de kwalificatie als bijkomende dienst, namelijk de diversiteit in belang van de prestatie, de wijze van vergoeding en de keuze om een prestatie niet af te nemen.

Een verschil met Witgoed-arrest¹²⁸ is dat bij die zaak het niet mogelijk is een servicecertificaat te kopen zonder aankoop van witgoed. Tevens heeft het servicecertificaat direct invloed op het functioneren van het witgoed. Deze zaken maken dat het Witgoed-arrest niet te vergelijken is met het Efteling arrest, aldus Gomes Vale Viga.¹²⁹

4.5. Attractiepark Slagharen

4.5.1. Casus

Belanghebbende exploiteert een attractiepark, vakantiepark en waterpark, hierna aangeduid als de parken.¹³⁰ Om te voorzien in parkeergelegenheid is er tevens een parkeerplaats gelegen bij de hoofdingang, welke niet is omheind maar wel voorzien van slagbomen bij de in- en uitrit.¹³¹ Het parkeerterrein wordt enkel gebruikt door bezoekers van de parken, mede door de afgelegen ligging het van het park en gratis parkeerplaat in de vestigingsplaats van belanghebbende. Het parkeerterrein wordt tevens afgesloten voor autoverkeer indien de parken en restaurants gesloten zijn.¹³²

Parkeren is mogelijk om het parkeerterrein tegen betaling van €7,50. Dit komt bovenop de toegangsprijs voor het attractiepark en eventueel het waterpark. Een parkeerticket kan gekocht worden via een automaat op het parkeerterrein, bij de kassa van het attractiepark of bij de receptie van het vakantiepark.¹³³

Belanghebbende voldoet over de opbrengst van de toegangskaarten het verlaagde tarief van destijds 6%, over de opbrengst van de parkeertickets voldoet belanghebbende het algemene tarief van 21%.¹³⁴

De vraag is of het bieden van parkeergelegenheid een bijkomende dienst is bij het verlenen van toegang tot de parken en of daardoor het verlaagde tarief toegepast kan worden.¹³⁵

¹²⁷ HR 17 augustus 2018, ECLI:NL:HR:2018:1318, r.o. 2.3.4.

¹²⁸ HR 10 augustus 2012, ECLI:NL:HR:2012:BT2197.

¹²⁹ FED 2019/19, m.nt. M.D.C. Gomes Vale Viga.

¹³⁰ HR 28 september 2018, ECLI:NL:HR:2018:1796.

¹³¹ Rb. Gelderland 21 maart 2017, ECLI:NL:RBGEL:2017:1561, r.o. 1.

¹³² Rb. Gelderland 21 maart 2017, ECLI:NL:RBGEL:2017:1561, r.o. 9.

¹³³ Rb. Gelderland 21 maart 2017, ECLI:NL:RBGEL:2017:1561, r.o. 2.

¹³⁴ Rb. Gelderland 21 maart 2017, ECLI:NL:RBGEL:2017:1561, r.o. 3.

¹³⁵ Rb. Gelderland 21 maart 2017, ECLI:NL:RBGEL:2017:1561, r.o. 4.

4.5.2. Rechtbank

Rechtbank Gelderland oordeelt dat het parkeren een doel op zich is, geen middel om bezoekers zo optimaal mogelijk gebruik te laten maken van het park.¹³⁶ Diverse zaken hebben bijgedragen tot deze conclusie, welke kort toegelicht zullen worden.

Parkeren is nooit volledig een doel op zich, gezien er altijd een relatie is met het reisdoel. Het is echter zo dat iedere consument die met de auto reist, de behoefte heeft de auto te kunnen parkeren, wat parkeren een zelfstandige behoefte maakt. Tevens is het mogelijk te parkeren zonder het park te bezoeken, ook al is dit niet waarschijnlijk.¹³⁷

Op basis van het CPP-arrest¹³⁸ is een dienst een bijkomende dienst, wanneer de dienst geen doel op zich is, maar een middel om de hoofddienst zo aantrekkelijk mogelijk gemaakt. Belanghebbende vermeldt dat de parkeerplaats het bezoek aan het park aantrekkelijker maakt. De rechtbank benoemt hier echter dat aantrekkelijk maken afwijkt van zo aantrekkelijk mogelijk maken. Ter ondersteuning wordt onderscheid gemaakt tussen motivatiefactoren en hygiënefactoren. Een motivatiefactor leidt tot meer tevredenheid, terwijl een hygiënefactor ontevredenheid wegneemt. De parkeerplaats maakt het werkelijke parkbezoek niet beter, maar bij afwezigheid zal het wel een gemis zijn. Het bieden van parkeergelegenheid is dan ook een hygiënefactor, waardoor dit niet voldoet aan de eis 'zo aantrekkelijk mogelijk maken'.¹³⁹

Ook betaalt de consument een aparte vergoeding voor het parkeren, welke een substantieel effect heeft op de totale prijs.¹⁴⁰ De rechtbank komt dan ook tot de conclusie dat voor de modale consument het parkeren een zelfstandige dienst is.¹⁴¹

4.5.3. Hooggeretshof

Naar oordeel van Hof Arnhem-Leeuwarden is het bieden van parkeergelegenheid een zelfstandige dienst. Als modale consument wordt de bezoeker van het park aangehouden. Als bezoeker zijnde is er de keuze tussen verschillende vervoersmiddelen om het park te bereiken. Wanneer de keuze voor de auto wordt gemaakt, weet de bezoeker dat de auto ergens geparkeerd moet worden, waardoor er een behoefte op zich is. Tevens maakt de bezoeker per auto de afweging tussen de betaalde parkeerplaats bij het park en de gratis parkeerplaats circa 500 meter verderop. Er wordt dan ook bewust extra betaald voor de parkeerplaats bij het park, wat een aanwijzing is dat het parkeren niet bijkomend is.¹⁴²

4.5.4. Hoge Raad

Belanghebbende is in cassatie gegaan tegen de uitspraak van Hof en heeft daarbij twee middelen voorgesteld. De middelen leiden niet tot cassatie, dit is niet nader gemotiveerd op grond van art. 81 RO. De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie dan ook ongegrond.¹⁴³

4.5.5. Interpretatie

Gezien de overwegingen van de rechtbank en het hof zijn er diverse punten die ertoe hebben geleid dat er sprake is van een zelfstandige prestatie. Allereerst de relatie die parkeren kent met het reisdoel. Een bezoeker die met de auto reist, zal altijd een behoefte hebben de auto te kunnen parkeren, welke

¹³⁶ Rb. Gelderland 21 maart 2017, ECLI:NL:RBGEL:2017:1561, r.o. 16.

¹³⁷ Rb. Gelderland 21 maart 2017, ECLI:NL:RBGEL:2017:1561, r.o. 9-10.

¹³⁸ HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93 (CPP).

¹³⁹ Rb. Gelderland 21 maart 2017, ECLI:NL:RBGEL:2017:1561, r.o. 11-13.

¹⁴⁰ Rb. Gelderland 21 maart 2017, ECLI:NL:RBGEL:2017:1561, r.o. 15.

¹⁴¹ Rb. Gelderland 21 maart 2017, ECLI:NL:RBGEL:2017:1561, r.o. 16.

¹⁴² Hof Arnhem – Leeuwarden 9 januari 2018, ECLI:NL:GHARL:2018:165, r.o. 4.6.

¹⁴³ HR 28 september 2018, ECLI:NL:HR:2019:1795.

samenhangt met het reisdoel. Het is een bewuste keuze om de auto als vervoersmiddel te gebruiken wetende dat deze geparkeerd moet worden, waardoor de parkeerplek een zelfstandige behoefte is. Daarbovenop komt nog dat in casu er een gratis parkeerplaats op circa 500 meter afstand is gelegen. Dit leidt ertoe dat de consument bewust extra betaalt voor een parkeerplaats bij het park, wat ook weer aanwijzing is dat het een doel op zich is.

Een ander belangrijk punt is dat belanghebbende aanvoert dat de parkeerplaats het park aantrekkelijker maakt, terwijl in het arrest CPP¹⁴⁴ wordt gesproken over de hoofdprestatie zo aantrekkelijk mogelijk maken. Doordat de parkeerplaats een service is waarvan door de consument wordt verwacht dat het aanwezig is, leidt dit er toe dat ook niet wordt voldaan aan de eis zo aantrekkelijk mogelijk maken.

4.6. Diergaarde Blijdorp

4.6.1. Feiten

Belanghebbende exploiteert een diergaarde en een botanische tuin.¹⁴⁵ Bezoekers per auto kunnen de auto parkeren op een parkeerterrein, tevens geëxploiteerd door belanghebbende. Om gebruik te maken van het terrein dient een uitrijkaart gekocht te worden bij de bezoekersservice, de kassa of betaalautomaten buiten de diergaarde. Het is ook mogelijk de auto gratis te parkeren aan de openbare weg of bij winkels in de nabijheid van de diergaarde. Naast de bezoekers van de diergaarde kunnen ook hotelbezoekers van een hotel nabij parkeren op het terrein, hiervoor worden parkeermunten uitgegeven aan het hotel.

4.6.2. Geschil

Belanghebbende draagt op de maandelijkse btw-aangifte de btw af op de toegangskaarten voor de diergaarde tegen een verlaagd tarief en de parkeeropbrengsten tot oktober 2015 tegen het algemeen tarief. Vanaf oktober 2015 geeft ze de parkeeropbrengsten aan tegen het verlaagde tarief, tevens dienst ze over de maanden januari tot en met september een suppletieaangifte in waarbij ze de parkeeropbrengsten corrigeert naar het verlaagde tarief. De suppleties worden verwerkt als bezwaarschriften, waarbij die van januari tot en met juli als niet ontvankelijk worden verklaard en die van augustus en september als ongegrond.

In geschil is of de parkeeropbrengsten belasting zijn tegen het verlaagde of het algemene tarief, met daarbij de vraag of het bieden van parkeergelegenheid een bijkomende prestatie is. Daarnaast is in geschil of het bezwaar over de periode januari tot en met juli 2015 terecht als niet ontvankelijk is verklaard, dit laat ik echter achterwege.

4.6.3. Rechtbank

Rechtbank Den Haag vindt het aannemelijk dat parkeren in casu geen doel op zich is, gezien het niet aannemelijk is dat mensen die niet naar de diergaarde gaan het parkeerterrein gebruiken. De parkeerplaats wordt dan enkel gebruikt om het park te bezoeken. De rechtbank acht het tevens aannemelijk dat de parkeerplaats het park bezoeken aantrekkelijker maakt, gezien ze hierdoor niet meer aangewezen zijn op openbaar vervoer of beperkte reguliere plaatsen in de omgeving. Naar oordeel van de rechtbank is het bieden van parkeergelegenheid dan ook een bijkomende dienst, welke het lot van de hoofddienst volgt en hierdoor het verlaagde tarief van toepassing is.¹⁴⁶

¹⁴⁴ HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93 (CPP).

¹⁴⁵ HR 28 september 2018, ECLI:NL:HR:2019:1795.

¹⁴⁶ Rb. Den Haag 24 mei 2017, ECLI:NL:RBDHA:2017:6302, r.o. 14.

4.6.4. Hooggerechtshof

Het Hof oordeelt dat het bieden van parkeerplaatsen een op zichzelf staande dienst is, die niet onder het verlaagde tarief voor dierentuinen valt van Tabel 1 post b.14. Bezoekers dienen een aparte vergoeding te betalen voor het parkeren, waardoor de modale consument dit zal zien als meerdere diensten.¹⁴⁷ Tevens is er geen sprake van een middel om de hoofddienst zo aantrekkelijk mogelijk te maken naar oordeel van het Hof. Het is fijn dat er dichtbij geparkeerd kan worden, maar dit is een standaard kenmerk van parkeren en brengt op zichzelf niet mee dat het een bijkomende dienst vormt. Ook kunnen de parkeerplaatsen gebruikt worden door niet-bezoekers.¹⁴⁸

4.6.5. Hoge Raad

De middelen leiden niet tot cassatie, dit is niet nader gemotiveerd op grond van art. 81 RO. De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie dan ook ongegrond.¹⁴⁹

4.6.6. Interpretatie

Door de rechtbank en het hof zijn tegengestelde uitspraken gedaan. De rechtbank acht het niet aannemelijk dat niet-bezoekers gebruik maken van het parkeerterrein, terwijl het hof dit wel mee laat wegen in het oordeel. Ook verschillen de oordelen van de rechtscollages over de vraag of het parkeerterrein het bezoeken van het park zo aantrekkelijk mogelijk maakt. Naar oordeel van de rechtbank is dit wel, zodat er geen gebruik gemaakt hoeft te worden van het openbaar vervoer of beperkte plaatsen in de omgeving. Naar oordeel van het hof is het vinden van een parkeerplaats dichtbij de locatie inherent aan het doel van parkeren.

Naar mijn mening bestaat voornamelijk onduidelijkheid over het belang van de mogelijkheid tot parkeren door niet-bezoekers en de mate waarin de parkeerplaats het bezoeken van het park aantrekkelijk maakt. Ik zal dit dan dus ook als aandachtspunten behandelen in hoofdstuk 5.

4.7. Toverland

4.7.1. Feiten

Belanghebbende exploiteert een attractiepark met een parkeerterrein voor auto's en bussen en een fietsenstalling.¹⁵⁰ Er wordt een vergoeding gevraagd voor toegang tot het park en voor het parkeren van auto's. Het parkeren van bussen en het stallen van fietsen is gratis, ook is toegang tot het park gratis voor kinderen kleiner dan 90 centimeter en rolstoelgebruikers. Parkeerkaarten kunnen gekocht worden in combinatie met entreekaarten aan de entreekassa's. Op drukke dagen kunnen deze ook worden gekocht bij een parkeerautomaat op het terrein. Op borden is aangegeven dat parkeren alleen is toegestaan voor bezoekers van het park, het is echter feitelijk gezien wel mogelijk dat niet-bezoekers parkeren op het terrein.

4.7.2. Geschil

Toverland heeft op de aangifte omzetbelasting de opbrengsten van het parkeerterrein opgegeven met het algemene tarief van 21%, maar maakt hier bezwaar tegen en geeft aan dat slechts het verlaagde tarief is verschuldigd. In geschil is welk tarief gehanteerd moet worden voor de parkeergelden.¹⁵¹ Belanghebbende stelt primair dat er sprake is van een samengestelde prestatie, subsidiair dat het parkeren een bijkomende dienst is en meer subsidiair dat er sprake is van schending van het gelijkheidsbeginsel, het gelijkheidsbeginsel ga ik echter niet bespreken.

¹⁴⁷ Hof Den Haag 19 december 2017, ECLI:NL:GHDHA:2017:4019, r.o. 7.2.

¹⁴⁸ Hof Den Haag 19 december 2017, ECLI:NL:GHDHA:2017:4019, r.o. 7.3.

¹⁴⁹ HR 28 september 2018, ECLI:NL:HR:2019:1795.

¹⁵⁰ Hof 's-Hertogenbosch 25 april 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:1581.

¹⁵¹ Rb. Zeeland-West-Brabant 1 februari 2018, ECLI:NL:RBZWB:2018:934, r.o. 3.1.

4.7.3. Rechtbank

Rechtbank Zeeland-West-Brabant is van oordeel dat het verlenen van toegang tot het park en het bieden van parkeergelegenheid beiden als zelfstandige prestatie kunnen worden beschouwd. Er is dus géén sprake van een ondeelbare economische prestatie, maar er kan wel nog sprake zijn van een bijkomende dienst.¹⁵²

De rechtbank oordeelt echter vervolgens dat er ook geen sprake is van een bijkomende dienst. Allereerst wordt gesteld dat parkeren geen doel op zich is. In ruime zin maakt het parkeerterrein het bezoeken van het park aantrekkelijker, maar het parkbezoek zelf wordt niet aantrekkelijker. Ook hebben bezoekers de keuze om met een ander vervoermiddel het park te bezoeken. Ook is in aanmerking genomen dat de vergoeding voor het parkeren een substantieel effect heeft op de totale prijs.¹⁵³

4.7.4. Hooggeretshof

4.7.4.1. Nieuwe feiten

Bj Hof 's-Hertogenbosch worden nog enkele nieuwe feiten aangebracht, omtrent de bereikbaarheid van het park en de toegankelijkheid van het parkeerterrein. Allereerst is het parkeerterrein alleen toegankelijk via een slagboom, waardoor het terrein slechts kan worden verlaten met een parkeerkaart. Ook is aanvullende informatie gegeven over openbaar parkeren, dit kan slechts op circa twee kilometer afstand van het park, gezien de toegangswegen een parkeerverbod hebben. Circa 80% van de bezoekers komt met de auto, de andere 20% zijn voornamelijk scholieren die per touringcar komen, ongeveer 0.5% komt met het openbaar vervoer. Er rijden twee buslijnen langs het attractiepark, lijn A rijdt één keer per uur als 8-persoonsbusje. In avonden en weekenden rijdt lijn A slechts als belbus. Lijn B rijdt één keer per uur op werkdagen waarbij deze alleen in de ochtenduren langs het park rijdt om bezoekers af te zetten en in de middaguren om bezoekers op te halen.¹⁵⁴

4.7.4.2. Oordeel

In geschil is hetzelfde als bij de rechtbank, primair of er sprake van één samengestelde dienst, subsidiair of er sprake is van een bijkomende dienst en meer subsidiair of er schending is van het gelijkheidsbeginsel.¹⁵⁵

Het hof zal eerst uitspreken of er sprake is van een bijkomende dienst, waarbij de standaardregels van het HvJ worden aangehaald. Het Hof haalt tevens aan dat in de arresten Efteling, Park de Hoge Veluwe en Diergaarde Blijdorp parkeren geen bijkomende dienst is. Uit de bewoordingen van het arrest Park de Hoge Veluwe, waar wordt vermeld dat parkeren in beginsel een doel op zich is, vat het Hof op dat in bepaalde omstandigheden parkeren wel een bijkomende dienst kan zijn. In casu is het Hof van mening dat het parkeren een bijkomende dienst is, met name doordat voor het grootste deel van de bezoekers er niet echt sprake is van een keuze om gebruik te maken van het parkeerterrein. Gezien onder andere de afgelegen ligging, de slechte bereikbaarheid met het openbaar vervoer, het parkeerverbod in de directe omgeving en de onwaarschijnlijkheid dat niet-bezoekers zullen parkeren om het terrein is het Hof van oordeel dat het bieden van parkeergelegenheid een bijkomende dienst vormt.¹⁵⁶

¹⁵² Rb. Zeeland-West-Brabant 1 februari 2018, ECLI:NL:RBZWB:2018:934, r.o. 4.4.

¹⁵³ Rb. Zeeland-West-Brabant 1 februari 2018, ECLI:NL:RBZWB:2018:934, r.o. 4.5.

¹⁵⁴ Hof 's-Hertogenbosch 25 april 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:1581, r.o. 2.3 – 2.7.

¹⁵⁵ Hof 's-Hertogenbosch 25 april 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:1581, r.o. 3.1.

¹⁵⁶ Hof 's-Hertogenbosch 25 april 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:1581, r.o. 4.2 – 4.6.

4.7.5. Hoge Raad

De Belastingdienst is in cassatie gegaan, maar de Hoge Raad moet nog een oordeel geven.

4.7.6. Interpretatie

Een belangrijk element bij het Hof is de slechte bereikbaarheid van het park met andere vervoersmiddelen dan de auto en de slechte parkeergelegenheid in de regio. Dit maakt het dat voor de meeste bezoekers er geen keuze is om niet van het parkeerterrein gebruik te maken. Dat de rechtbank anders heeft geoordeeld dan het hof is mijns inziens voornamelijk te wijden aan de extra feiten die zijn ingebracht bij het hof. Deze nieuwe feiten geven aan dat het grootste deel van de bezoekers met de auto komt en zij niet in de buurt van het park kunnen parkeren als ze geen gebruik maken van het terrein van belanghebbende. Dit zal dan ook besproken worden in hoofdstuk 5.

4.8. Tussenconclusie

Op basis van de hiervoor besproken arresten komen een tweetal doorslaggevende argumenten naar voren waardoor parkeren een zelfstandige prestatie is. Dit is allereerst het geval indien het aanbieden van parkeergelegenheid niet in de hoedanigheid van het aanbieden van de hoofddienst wordt gedaan. Er is tevens sprake van een zelfstandige prestatie als het parkeren voor de modale consument een doel op zich is. Hier vloeit uit voort dat niet alleen de beleving van de consument, maar ook de hoedanigheid van de aanbieder van belang is.¹⁵⁷

Om op het eerste argument terug te komen, mijn mening is ook dat er geen sprake is van een samengestelde prestatie, als de parkeergelegenheid niet in de hoedanigheid van de hoofddienst wordt aangeboden. Het is echter de vraag, wanneer dit precies het geval is. In alle besproken arresten lijkt het mij niet aannemelijk dat er een parkeerterrein geëxploiteerd zou worden, indien er geen attractiepark gelegen was. De parkeerterreinen vormen juist onderdeel van het park, waardoor grote verkeersproblemen worden vermeden.

Belangrijke aandachtspunten bij de beoordeling of er sprake is van een samengestelde prestatie zijn het bepalen van de modale consument, het belang van de vergoeding, of er anderen dan bezoekers kunnen parkeren en de mate waarin de parkeergelegenheid het bezoek aan het park aantrekkelijker maakt. In het volgende hoofdstuk zal ik ingaan op deze aandachtspunten en hoe deze op te lossen zijn.

¹⁵⁷ M.A. Bonthuis e.a., 'Parkeren: fiscaal een attractie op zich', *VGFC* 2018/2-2.

Hoofdstuk 5: Aandachtspunten

5.1. Modale consument

Een belangrijk punt in de bepaling of er sprake is van een samengestelde prestatie, is er sprake is van één prestatie voor de modale consument. Het is echter lastig te bepalen wat nou de modale consument is. Ook in het geval van het parkeren bij een pret- of themapark is dit lastig.

Het HvJ heeft meerdere malen gepoogd de modale consument te beschrijven, zo was in de zaak *Deutsche Bank* de modale consument de gemiddelde belegger. Opmerkelijk is dat wordt gesproken over ‘gemiddeld’ in plaats van modaal. Het gebruik van deze diverse begrippen is risicovol en leidt tot verschillende oogpunten. Het gebruik van de term ‘de modale consument’ door de ogen van het HvJ is dan ook nog altijd niet duidelijk, het is de taak van de nationale rechten om deze te bepalen.¹⁵⁸

Uit het arrest *Deutsche Bank*¹⁵⁹ blijkt dat de consument op de specifieke markt aangehouden kan worden. Als modale consument zou dus in ieder geval een bezoeker van het pret- of themapark aangehaald kunnen worden. Wel is het nog de vraag of er specifiek gekozen moet worden voor de bezoeker per auto of de bezoeker in het algemeen. Gezien de waarde die in onder andere *FFW*¹⁶⁰, *BGZ Leasing*¹⁶¹ en *Tellmer*¹⁶² wordt gehecht aan een keuzemogelijkheid bij de consument, zou als modale consument de algemene bezoeker aangehouden moeten worden. Dit betreft dan de consument die in ieder geval de ogenschijnlijke hoofddienst afneemt en voor de keuze staat om wel of niet de bijkomende dienst af te nemen.

Het belang van de consument is zichtbaar in onder andere de arresten *CCP*¹⁶³ en *Deutsche Bank*¹⁶⁴. Om te bepalen wat kenmerkende elementen zijn en of er sprake is van een nauw verband moet worden uitgegaan van de modale consument.

Verder blijkt uit HR 13 oktober 2017 dat voor het bepalen of er een samengestelde prestatie is, het niet beslissend dat het belang van een nevenprestatie verschilt bij de afnemerskring. Dit zou er toe leiden dat het dus ook niet beslissend is dat een deel van de bezoekers niet per auto komt en daardoor geen gebruik maakt van de parkeergelegenheid.¹⁶⁵

5.2. Vergoeding

Een tweede knelpunt is de vergoeding. De manier waarop de vergoeding plaatsvindt geeft geen doorslaggevende rol, zo wordt benoemd in onder andere *CPP*¹⁶⁶ en *Levob*¹⁶⁷. Toch speelt de wijze waarop de vergoeding tot stand komt vaak wel een grote rol. Dit is ook zo in het geval van *Purple Parking*¹⁶⁸, waar de vergoeding slechts wordt berekend op grond van de duur van het parkeren en het gebruik van de vervoersdienst geen invloed heeft. Ook bij de nationale zaken over het parkeren bij pret- en themaparken komt de vergoeding die voor parkeren wordt gevraagd op.

¹⁵⁸ Cornielje, *FM* 2016/3.5.2.

¹⁵⁹ HvJ EU 19 juli 2012, C-44/11, ECLI:EU:C:2012:484 (*Deutsche Bank*).

¹⁶⁰ HvJ EU 27 september 2012, C-392/11, ECLI:EU:C:2012:597 (*Field Fisher Waterhouse*).

¹⁶¹ HvJ EU 17 januari 2013, C-224/11, ECLI:EU:C:2013:15 (*BGZ Leasing*).

¹⁶² HvJ EU 11 juni 2009, C-572/07, ECLI:EU:C:2009:365 (*Tellmer*).

¹⁶³ HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93 (*CPP*).

¹⁶⁴ HvJ EU 19 juli 2012, C-44/11, ECLI:EU:C:2012:484 (*Deutsche Bank*).

¹⁶⁵ HR 13 oktober 2017, ECLI:NL:HR:2017:2589, m.nt. B.G. van Zadelhoff.

¹⁶⁶ HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93 (*CPP*).

¹⁶⁷ HvJ EG 27 oktober 2005, C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649 (*Levob*).

¹⁶⁸ HvJ EU 19 januari 2012, C-117/11, ECLI:EU:C:2012:29 (*Purple Parking*).

Naar mijn mening zou enkel het feit dat er voor een los element een aparte vergoeding wordt gevraagd inderdaad geen doorslag moeten geven. Om echter duidelijkheid te geven, zou het goed zijn om hier wel een objectief criterium aan te binden. Onder andere bij de Efteling¹⁶⁹, Attractiepark Slagharen¹⁷⁰ en Toverland¹⁷¹ wordt benoemd dat er sprake is van een substantieel effect op de totale prijs. Het zou dan ook goed zijn om vast te stellen wanneer er sprake is van een substantieel effect. Indien er dan inderdaad sprake is van een substantieel effect, zou dit wél doorslag moeten geven dat er sprake is van een samengestelde prestatie.

5.3. Aantrekkelijk maken

Op basis van onder meer het CPP-arrest¹⁷² is er sprake van een bijkomende dienst wanneer een dienst geen doel op zich is, maar een middel om de hoofddienst zo aantrekkelijk mogelijk te maken. Of het bieden van parkeergelegenheid de hoofddienst aantrekkelijker maakt en zelfs zo aantrekkelijk mogelijk maakt is onenigheid over in de Europese jurisprudentie, blijkt onder andere uit de zaak Slagharen.¹⁷³

Allereerst ben ik van mening dat aangesloten zou moeten worden bij ‘aantrekkelijker maken’ in plaats van ‘zo aantrekkelijk mogelijk maken’. Het is niet het geval dat slecht één bijkomende dienst er voor zorgt dat de hoofddienst zo aantrekkelijk mogelijk wordt, hier zijn meerdere elementen aan verbonden. Beoordeeld moet dus worden of de bijkomende dienst de hoofddienst aantrekkelijker maakt.

Bij de arresten Efteling¹⁷⁴ en Park de Hoge Veluwe¹⁷⁵ wordt vermeld dat door de parkeergelegenheid het parkbezoek op zichzelf niet aantrekkelijker wordt. Bij Attractiepark Slagharen¹⁷⁶ wordt het verschil tussen hygiënefactoren en motivatiefactoren vermeldt. Dit met de toelichting dat goede parkeergelegenheid niet direct een motivatie is waardoor het park aantrekkelijk wordt, maar dat het ontbreken van goede parkeergelegenheid wel een gemis zou zijn.

Mijns inziens zou deze laatste zienswijze aangehouden moeten worden. Indien er sprake is van een gemis bij het ontbreken van de parkeerplaats, maakt de parkeergelegenheid het parkbezoek wel degelijk aantrekkelijker. Daar is van sprake bij Toverland, waarbij het park slecht bereikbaar is met het openbaar vervoer en andere parkeerplaatsen op twee kilometer afstand van het park liggen. Ook bij de Efteling¹⁷⁷ is duidelijk dat de parkeerplaats nodig is op last van de gemeente. Als de Efteling zelf géén parkeerplaats aan zou bieden, zou dit leiden tot een vol geparkeerd Kaatsheuvel.

Om bovenstaande goed te kunnen toetsen zou door de betreffende gemeente van het park bepaald moeten worden of een parkeerplaats geëxploiteerd door het park van toegevoegde waarde is. De gemeente heeft goed inzicht in parkeerplaatsen in de omgeving en de drukte die zich anders zal laten zien. Bij een verklaring van de gemeente dat de parkeerplaats van belang is, zou er daardoor sprake kunnen zijn van een bijkomende dienst.

5.4. Niet-bezoekers

Veel onduidelijkheid is ook over de vraag of het uitmaakt dat ook niet-bezoekers de mogelijkheid hebben om te parkeren op het parkeerterrein, onder ander het geval bij Nationale Park de Hoge

¹⁶⁹ Rb. Zeeland-West-Brabant 28 juni 2017, ECLI: NL:RBZWB:2017:3876.

¹⁷⁰ Rb. Gelderland 21 maart 2017, ECLI:NL:RBGEL:2017:1561.

¹⁷¹ Rb. Zeeland-West-Brabant 1 februari 2018, ECLI:NL:RBZWB:2018:934.

¹⁷² HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93 (CPP).

¹⁷³ Rb. Gelderland 21 maart 2017, ECLI:NL:RBGEL:2017:1561, r.o. 11-13.

¹⁷⁴ Rb. Zeeland-West-Brabant 28 juni 2017, ECLI: NL:RBZWB:2017:3876.

¹⁷⁵ Hof Arnhem-Leeuwen 13 september 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:7628.

¹⁷⁶ Rb. Gelderland 21 maart 2017, ECLI:NL:RBGEL:2017:1561.

¹⁷⁷ HR 10 maart 2006, ECLI:NL:HR:2006:AV4043.

Veluwe¹⁷⁸ en Diergaarde Blijdorp¹⁷⁹. Toch is het in werkelijkheid vaak feitelijk wel mogelijk om gebruik te maken van het parkeerterrein zonder het park te bezoeken. Dit onder andere doordat parkeertickets los te kopen zijn.

Voor niet-bezoekers van het park kan er geen sprake van een samengestelde prestatie met het bezoeken van het park. Het is dan ook van belang om inzicht te verkrijgen in de verkoop van parkeertickets aan niet bezoekers. De parken zouden moeten aantonen dat ze het verlaagde tarief enkel toepassen op parkeertickets die worden verkocht in combinatie met een entreeticket. Dit kan onder andere worden gedaan door parkeertickets enkel nog te verkopen bij het kunnen tonen van een geldig entreeticket.

Dit zou voor Diergaarde Blijdorp bijvoorbeeld betekenen dat de parkeermunten die worden verkocht aan hotelgasten van het hotel in de buurt, dat deze prestaties niet opgaan in het toegang bieden tot het park. In de administratie zal onderscheid gemaakt moeten worden tussen de verkoop van deze parkeermunten en de parkeertickets aan bezoekers van het park.

5.5. Tussenconclusie

De aandachtspunten bij het bepalen of er sprake is van een samengestelde prestatie van parkeren en het toegang bieden tot een pret- of themapark zijn het bepalen van de modale consument, de invloed die de vergoeding heeft, de mate waarin de parkeergelegenheid het parkbezoek aantrekkelijk maakt en de eventuele verkoop aan niet-bezoekers van het park.

Als modale consument zou de bezoeker van het park in het algemeen genomen moeten worden, niet specifiek de bezoeker per auto. De overige aandachtspunten zijn op te lossen door een objectief criterium toe te voegen aan het betreffende vraagstuk. Voor de vergoeding moet bepaald worden er sprake is van een doorslaggevend effect op de totale prijs. Om te bepalen of het parkbezoek aantrekkelijk wordt door de parkeergelegenheid moet de gemeente oordelen om de parkeergelegenheid noodzakelijk is. Met betrekking tot de verkoop aan niet-bezoekers moeten de parken een gedetailleerde administratie bijhouden waaruit blijkt of een parkeerticket is gekocht in combinatie met een entreeticket.

¹⁷⁸ Rb. Gelderland 27 augustus 2015, ECLI:NL:RBGEL:2015:5775.

¹⁷⁹ Rb. Den Haag 24 mei 2017, ECLI:NL:RBDHA:2017:6302.

Hoofdstuk 6: Conclusie

In deze scriptie stond de nationale btw-behandeling van parkeren bij pret- en themaparken inzake samengestelde prestaties centraal. Ondanks dat er standaardregels zijn van het HvJ zijn er naar mijn mening alsnog tegengestelde uitspraken gedaan door feitelijke rechters in onder andere de procedures over Nationale Park de Hoge Veluwe en Toverland. Naar aanleiding hiervan ben ik gaan onderzoeken hoe samengestelde prestaties worden behandeld in Europese jurisprudentie en wat de nationale behandeling van parkeren bij pret- en themaparken betreft. Enkele aandachtspunten bij de nationale behandeling heb ik nader toegelicht, waarbij ik het probleem heb gesignaleerd en een vernieuwd objectief criterium er aan heb toegekend. Samenvattend geeft deze scriptie antwoord op de volgende onderzoeksvraag:

‘Op basis van welke criteria zou moeten worden vastgesteld of het bieden van parkeergelegenheid al dan niet één samengestelde prestatie vormt met het toegang bieden tot een pret- of themapark, in overeenstemming met Europese jurisprudentie?’

Op basis van de Europese jurisprudentie zijn er een twee mogelijkheden om te spreken van een samengestelde prestatie. Allereerst is er sprake van één prestatie wanneer de prestatie bestaat uit een hoofdprestatie en bijkomende prestaties, een prestatie is bijkomend wanneer deze voor de consument geen doel op zich is maar een middel om de hoofdprestatie zo aantrekkelijk mogelijk te maken. Daarnaast is er sprake van één prestatie als er een dermate nauwe samenhang is tussen prestaties, zodat deze gezamenlijk één prestatie vormen.

Uit de jurisprudentie volgen standaardregels, waardoor rekening gehouden moet worden met alle omstandigheden waarin de handeling plaats kan vinden en iedere handeling normaal gesproken als zelfstandig wordt beschouwd. Een handeling die economisch gezien één prestatie vormt, mag niet kunstmatig uit elkaar gehaald worden. Dat er één vergoeding wordt gevraagd kan een aanwijzing zijn dat het gaat om een samengestelde prestatie. Ook bovenstaande mogelijkheden zijn verwerkt in de regels.

Met betrekking tot het parkeren bij pret- en themaparken is er in ieder geval sprake van twee zelfstandige prestaties indien het aanbieden van de parkeergelegenheid niet in de hoedanigheid van het aanbieden van de hoofddienst wordt gedaan en wanneer het parkeren voor de modale consument een doel op zich is. Of er sprake is van een samengestelde prestatie is verder casuïstisch van aard. Aandachtspunten bij de bepaling zijn de modale consument, het belang van de vergoeding, of er anderen dan bezoekers kunnen parkeren en de mate waarin de parkeergelegenheid het bezoek aan het park aantrekkelijker maakt.

Als modale consument zou de bezoeker van het park in het algemeen genomen moeten worden, niet specifiek de bezoeker per auto. De overige aandachtspunten zijn op te lossen door een objectief criterium toe te voegen aan het betreffende vraagstuk. Voor de vergoeding moet bepaald worden er sprake is van een doorslaggevend effect op de totale prijs. Om te bepalen of het parkbezoek aantrekkelijk wordt door de parkeergelegenheid moet de gemeente oordelen of de parkeergelegenheid noodzakelijk is. Met betrekking tot de verkoop aan niet-bezoekers moeten de parken een gedetailleerde administratie bijhouden waaruit blijkt of een parkeerticket is gekocht in combinatie met een entreeticket.

Voor vervolgonderzoek naar parkeren bij attractieparken is het goed om naast de behandeling inzake samengestelde prestaties ook het neutraliteits- en gelijkheidsbeginsel te onderzoeken. Mogelijk dat in de loop der tijd ook meer jurisprudentie ter beschikking zal komen. De Hoge Raad zal in ieder geval

nog moeten oordelen over de zaak Toverland, als dit niet wordt afgedaan met art. 81 RO kan dit een goede toevoeging geven aan het onderzoek.

Ook buiten het parkeren om staat de jurisprudentie inzake attractieparken niet stil. Inzake Phantasialand zijn vragen gesteld aan het HvJ het te hanteren btw-tarief op toegang verlenen tot het park. In Duitsland is dit namelijk belast tegen het algemene tarief, terwijl kersmisattracties tegen een verlaagd tarief worden belast. In één van de prejudiciële vragen wordt ook de gemiddelde consument genoemd, mogelijk dat het HvJ dan ook meer duidelijkheid zal geven over de in aanmerking te nemen modale consument.¹⁸⁰

¹⁸⁰ HvJ EU, C-406/20 (nog lopende zaak).

Literatuurlijst

Boeken

Van Hilten & Van Kesteren 2017

M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*. Deventer: Wolters Kluwer 2017.

Artikelen

Bonthuis e.a., VGFC 2018/2-2

M.A. Bonthuis e.a., 'Parkeren: fiscaal een attractie op zich', *VGFC* 2018/2-2.

Cornielje, FM 2016/3.5.2

S.B. Cornielje, 'De modale consument', *FM* 2016/3.5.2.

Gomes Vale Viga, FED 2019/19

M.D.C. Gomes Vale Viga, annotatie bij HR 17 augustus 2018, *FED* 2019/19.

Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 2006/15.19

Redactie Vakstudie Nieuws, annotatie bij Hoge Raad 10 maart 2006, *V-N* 2006/15.19.

Soltysik, WFR 2015/824

M.W.C. Soltysik, 'Verhuur(+) en BTW: zit de Hoge Raad (nog) op de juiste lijn?', *WFR* 2015/824

Norden & Janssen, BtwBrief 2013/27

G.J. van Norden en L. Janssen, 'Leasing en optioneel verzekeren: één paar of twee singles.', *BtwBrief* 2013/27

Happé, FM 2000/1.1.3.3

R.H. Happé, 'Intermediaire functie van de staatssecretaris en de inspecteur', *FM* 2000/1.1.3.3.

Jurisprudentielijst

Europese jurisprudentie

HvJ EG 2 mei 1996, C-231/94, ECLI:EU:C:1996:184 (*Faaborg-Gelting Linien*).
HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96, ECLI:EU:C:1999:93 (*CPP*).
HvJ EG 27 oktober 2005, C-41/04, ECLI:EU:C:2005:649 (*Levob*).
HvJ EU 18 oktober 2007, C355/06, ECLI:EU:C:2007:615 (*Van der Steen*).
HvJ EU 11 juni 2009, C-572/07, ECLI:EU:C:2009:365 (*Tellmer*).
HvJ EU 19 januari 2012, C-117/11, ECLI:EU:C:2012:29 (*Purple Parking*).
HvJ EU 19 juli 2012, C-44/11, ECLI:EU:C:2012:484 (*Deutsche Bank*).
HvJ EU 27 september 2012, C-392/11, ECLI:EU:C:2012:597 (*Field Fisher Waterhouse*).
HvJ EU 17 januari 2013, C-224/11, ECLI:EU:C:2013:15 (*BGZ Leasing*).
HvJ EU 27 juni 2013, C-155/12, ECLI:EU:C:2013:434 (*RR Donnelley*).
HvJ EU 16 april 2015, C-42/14, ECLI:EU:C:2015:229 (*WAM-W*).
HvJ EU 2 juni 2016, C-263/15, ECLI:EU:C:2016:392 (*Lajvér*).
HvJ EU 18 januari 2018, C-463/16, ECLI:EU:C:2018:22 (*Stadion Amsterdam*).
HvJ EU 13 juni 2019, C-420/18, ECLI:EU:C:2019:490 (*IO*).
HvJ EU, C-40/20 (nog lopende zaak).
Conclusie A-G E. Sharpton, ECLI:EU:C:2012:276, bij HvJ 19 juli 2012, C-44/11, r.o. 28-30.

Nationale jurisprudentie

HR 10 maart 2006, ECLI:NL:HR:2006:AV4043.
HR 10 augustus 2012, ECLI:NL:HR:2012:BT2197.
HR 13 oktober 2017, ECLI:NL:HR:2017:2589, m.nt. B.G. van Zadelhoff.
HR 17 augustus 2018, ECLI:NL:HR:2018:1318.
HR 28 september 2018, ECLI:NL:HR:2019:1795.
HR 28 september 2018, ECLI:NL:HR:2018:1796.
Conclusie A-G 31 januari 2018, ECLI:NL:PHR:2018:121
Hof 's-Hertogenbosch 17 september 2004, ECLI:NL:GHSHE:2004:AR858.
Hof Arnhem-Leeuwarden 13 september 2016, ECLI:NL:GHARL:2016:7628.
Hof Den Haag 19 december 2017, ECLI:NL:GHDHA:2017:4019.
Hof Arnhem – Leeuwarden 9 januari 2018, ECLI:NL:GHARL:2018:165.
Hof 's-Hertogenbosch 25 april 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:1581.
Hof Amsterdam 29 mei 2019, ECLI:NL:GHAMS:2018:1694.
Rb. Gelderland 27 augustus 2015, ECLI:NL:RBGEL:2015:5775.
Rb. Zeeland-West-Brabant 28 juni 2017, ECLI: NL:RBZWB:2017:3876.
Rb. Gelderland 21 maart 2017, ECLI:NL:RBGEL:2017:1561.
Rb. Den Haag 24 mei 2017, ECLI:NL:RBDHA:2017:6302.
Rb. Zeeland-West-Brabant 1 februari 2018, ECLI:NL:RBZWB:2018:934.