



NTR 2025/167

OMZETBELASTING

Verlaagd btw-tarief voor vergoedingen inzake blokarten en powerkiten op strand met gebruikmaking strandpaviljoen

Hoge Raad 17 januari 2025, 22/04594

ECLI:NL:HR:2025:8

Belastingjaar/tijdvak: 1 januari 2013 - 31 december 2017

Wetsartikelen: Art. 9 lid 2 letter a Wet OB 1968; Tabel 1 post b.3 Wet OB 1968

Samenvatting

Belanghebbende organiseert voor bedrijven en particulieren tegen vergoeding buitensportactiviteiten (blokarten en powerkiten) op een openbaar 'evenementenstrand' in de nabijheid van een strandpaviljoen. Belanghebbende heeft in het strandpaviljoen exclusief de beschikking over een ontvangstruimte, een opslagruimte en een kleedruimte met douchegelegenheid.

Hof Amsterdam (1 november 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:3635) heeft geoordeeld dat de prestaties van belanghebbende niet onder het verlaagde btw-tarief vallen omdat geen sprake is van het geven van gelegenheid tot sportbeoefening. In cassatie houdt de hofuitspraak echter geen stand.

Na een uiteenzetting van het juridische kader concludeert de Hoge Raad dat de dienstverlening van belanghebbende jegens haar afnemers bestaat uit het met gebruikmaking van door haar ter beschikking gestelde sportattributen geven van gelegenheid om op het evenementenstrand sporten als blokarten en powerkiten te beoefenen, en dat daarvan deel uitmaakt het door de sporters doen gebruiken van een aan belanghebbende exclusief ter beschikking gesteld deel van het strandpaviljoen voor instructie ter voorbereiding van het sporten en voor omkleeddoeleinden voorafgaand aan het sporten en na afloop daarvan, en dat dit gebruik door sporters ook feitelijk plaatsvindt.

Van het geven van gelegenheid tot sportbeoefening ex post b.3 van Tabel I kan ook sprake zijn wanneer het eigenlijke sporten geheel of gedeeltelijk plaatsvindt op openbaar terrein, mits dit sporten gepaard gaat met het ter beschikking stellen van een accommodatie die wordt gebruikt

* mr. A.J. (Ad) Blank - is oud-belastinginspecteur

door de sporters met het oog op de voorbereiding voor het beoefenen van de sport en/of de afronding daarvan. Post b.3 van Tabel I sluit dus niet uit dat de eigenlijke sportbeoefening op openbaar terrein buiten een accommodatie plaatsvindt. Anders dan het hof heeft geoordeeld, sluit post b.3 van Tabel I dus ook niet dienstverlening uit die betrekking heeft op het beoefenen van een sport waarvoor als zodanig het gebruik van een sportaccommodatie niet noodzakelijk is, maar waarbij wel in het kader van het gelegenheid geven tot sportbeoefening, als geheel, een accommodatie wordt gebruikt voor het geven van instructie en/of voor het zich gereedmaken voor het sporten door de sporters. De oordelen van het hof dat post b.3 van Tabel I niet van toepassing kan zijn, geven daarom blijk van een onjuiste rechtsopvatting.

De Hoge Raad doet zelf de zaak af. Het dossier laat geen andere conclusie toe dan dat de door belanghebbende aangeboden dienstverlening, als geheel genomen, uitsluitend verband houdt met de beoefening van sport, waaronder het ontvangen van de nodige instructie in een accommodatie, begeleiding, en het gebruik van kleedruimten ter voorbereiding op het eigenlijke sporten en na afloop daarvan. Deze dienstverlening valt daarom binnen de reikwijdte van post b.3 van Tabel I.

(Cassatieberoep gegrond.)

Deze samenvatting en noot zien ook op de arresten HR 17 januari 2025, nr. 22/04595, ECLI:NL:HR:2025:98 en HR 17 januari 2025, 22/04746 ECLI:NL:HR:2025:99.

Feiten

2.1. Belanghebbende organiseert voor bedrijven en particulieren tegen vergoeding buitensportactiviteiten op en rond het strand. Die sportactiviteiten betreffen met name blokarten en powerkiten. Deze activiteiten vinden plaats op een door de gemeente voor het beoefenen van strand-sporten aangewezen openbaar stuk strand (hierna: het evenementenstrand) in de nabijheid van een strandpaviljoen. Dit stuk strand is 1 kilometer lang en, afhankelijk van het getij, ongeveer 400 meter breed.

2.2. Belanghebbende heeft in het strandpaviljoen exclusief de beschikking over een ontvangstruimte, een opslagruimte en een kleedruimte met douchegelegenheid. De ontvangstruimte gebruikt belanghebbende voor het geven van instructie aan de deelnemers voorafgaande aan het sporten. Deelnemers gebruiken de kleedruimte om zich om te kleden en te douchen. In het kader van de hiervoor omschreven activiteiten mag tevens gebruik worden gemaakt van de toiletvoorzieningen van het strandpaviljoen.

2.3. Belanghebbende heeft ter zake van de vergoedingen die zij voor het blokarten en kitesurfen heeft ontvangen, op aangifte omzetbelasting voldaan naar het verlaagde tarief. Zij stelt zich op het standpunt dat zij haar afnemers gelegenheid biedt tot sportbeoefening zoals bedoeld in artikel 9, lid 2, letter a, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de Wet) in samenhang gelezen met post b.3 van de bij de Wet behorende Tabel I (hierna: Tabel I).

De Inspecteur stelt zich daarentegen op het standpunt dat de prestaties van belanghebbende niet kunnen worden aangemerkt als het geven van gelegenheid tot sportbeoefening in de hiervoor bedoelde zin, omdat het strandpaviljoen niet een sportaccommodatie is. Daarom is volgens de Inspecteur het verlaagde tarief niet van toepassing. Op die grond heeft de Inspecteur de naheffingsaanslagen opgelegd.

Geschil

3.1. Voor het Hof was in geschil of de hiervoor in 2.1 en 2.2 weergegeven prestaties tezamen kunnen worden aangemerkt als het in post b.3 van Tabel I bedoelde gelegenheid geven tot sportbeoefening en of zij daarom aan het verlaagde tarief zijn onderworpen. Het Hof heeft aangenomen dat de activiteiten die belanghebbende haar deelnemers op het evenementenstrand aanbiedt (zoals blokarten en powerkiten) zijn aan te merken als het beoefenen van sport.

3.2. Het Hof heeft vooropgesteld dat post b.3 van Tabel I in overeenstemming met BTW-richtlijn 2006 moet worden uitgelegd. Het heeft – onder verwijzing naar het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 10 november 2016, *Pavlna Baštová*, C-432/15, ECLI:EU:C:2016:855 (NTFR 2016/2991, red.) (hierna: het arrest *Baštová*) – geoordeeld dat het Unierechtelijke begrip sportaccommodatie in post 14 van Bijlage III van BTW-richtlijn 2006 betrekking heeft op een ruimte die voor sportbeoefening en lichamelijke opvoeding is bestemd. Naar het oordeel van het Hof volgt uit punt 65 van het arrest *Baštová* dat het verlenen van het gebruiksrecht van een accommodatie niet zijnde een sportaccommodatie, niet onder die tabelpost valt, ook niet als die accommodatie wordt gebruikt met het doel sportbeoefening of lichamelijke opvoeding voor ogen.

3.3. Het Hof heeft vervolgens geoordeeld dat de ruimte in het strandpaviljoen niet kan worden aangemerkt als een sportaccommodatie. Deze ruimte is, gelet op de aard en inrichting, evident niet bestemd voor het beoefenen van sport, aldus het Hof. Dat de ruimte wel wordt gebruikt met het oog op sportbeoefening, maakt dat naar het oordeel van het Hof niet anders.

Ook het evenementenstrand kan naar het oordeel van het Hof niet worden aangemerkt als een sportaccommodatie in de zin van post 14 van Bijlage III van BTW-richtlijn 2006, omdat belanghebbende niet beschikt over een exclusief aan haar ter beschikking staand parcours op dat strand, maar het gebruik plaatsvindt volgens het principe ‘wie het eerst komt, die het eerst maalt’. Onder die omstandigheden kan volgens het Hof niet worden gezegd dat de zaak van belanghebbende vergelijkbaar is met de zaak die heeft geleid tot het arrest van de Hoge Raad van 10 augustus 2007, ECLI:NL:HR:2007:AZ3758 (NTFR 2007/1513, red.).

3.4. Het Hof heeft in dit kader ten slotte geoordeeld dat voor de beoefening van blokarten en powerkiten het gebruik van een sportaccommodatie niet noodzakelijk is, zodat het verlaagde tarief reeds daarom toepassing mist. Zou dat anders zijn, dan is het belang hiervan bijkomstig aan de begeleiding die belanghebbende aanbiedt, aldus het Hof.

Rechtsoverwegingen

4.1. De middelen richten zich tegen de hiervoor in 3.2 tot en met 3.4 weergegeven oordelen van het Hof. Zij lenen zich voor gezamenlijke behandeling.

4.2. Bij de beoordeling van deze middelen stelt de Hoge Raad het volgende voorop.

4.2.1. Op grond van artikel 9, lid 2, letter a, van de Wet in samenhang gelezen met post b.3 van Tabel I is het geven van gelegenheid tot sportbeoefening onderworpen aan het verlaagde tarief. Met deze bepalingen heeft de wetgever uitvoering gegeven aan artikel 98, leden 1 en 2, van BTW-richtlijn 2006 in samenhang gelezen met punt 14 van Bijlage III van die richtlijn. Wat betreft de uitleg van de in post b.3 van Tabel I opgenomen bewoordingen ‘het geven

van gelegenheid tot sportbeoefening' heeft de Hoge Raad geoordeeld dat deze zo veel mogelijk moeten worden uitgelegd in overeenstemming met punt 14 van de hiervoor genoemde Bijlage III.

Volgens dit punt 14 mogen de lidstaten het recht gebruik te maken van sportaccommodaties onder een verlaagd tarief brengen. Uit rechtspraak van het Hof van Justitie volgt dat deze regeling betrekking heeft op het recht accommodaties te gebruiken die voor sportbeoefening en lichamelijke opvoeding zijn bestemd, en die ook worden gebruikt met dat doel voor ogen. Daarbij moet, aldus het Hof van Justitie, in het bijzonder in aanmerking worden genomen dat het begrip 'gebruik (...) van sportaccommodaties' verband houdt met diensten inzake de beoefening van sport en met lichamelijke opvoeding, en dat dergelijke diensten voor de heffing van omzetbelasting zo veel mogelijk als één geheel moeten worden beschouwd.¹

4.2.2. In aanmerking genomen dat post b.3 naar zijn bevoordingen niet is beperkt tot het recht gebruik te maken van sportaccommodaties maar deze tabelpost wel zo veel mogelijk richtlijnconform moet worden uitgelegd, heeft de Hoge Raad uitgaande van de hiervoor in 4.2.1 bedoelde rechtspraak van het Hof van Justitie geoordeeld dat dienstverlening bestaande in het geven van gelegenheid tot sportbeoefening onder terbeschikkingstelling van een accommodatie die is ingericht om daarin sport te beoefenen en/of die noodzakelijk is voor dat doel, bijvoorbeeld voor het verblijf van de sporters om zich gereed te maken voor het beoefenen van de sport en/of het beëindigen daarvan, valt onder het bereik van post b.3 van Tabel I. Voor toepassing van post b.3 van Tabel I maakt het dan ook niet uit dat het eigenlijke sporten geheel of gedeeltelijk plaatsvindt op een openbare weg, een openbaar terrein of openbaar water, mits daarbij een accommodatie als hiervoor bedoeld ter beschikking wordt gesteld.²

4.3. De door het Hof vastgestelde feiten, zoals hiervoor in 2.1 en 2.2 weergegeven, laten geen andere conclusie toe dan dat de dienstverlening van belanghebbende jegens haar afnemers bestaat uit het met gebruikmaking van door haar ter beschikking gestelde sportattributen geven van gelegenheid om op het evenementenstrand sporten als blokarten en powerkiten te beoefenen, en dat daarvan deel uitmaakt het door de sporters doen gebruiken van een aan belanghebbende exclusief ter beschikking gesteld deel van het strandpaviljoen voor instructie ter voorbereiding van het sporten en voor omkleeddoeleinden voorafgaand aan het sporten en na afloop daarvan. Uit de door het Hof vastgestelde feiten volgt dat dit gebruik door sporters ook feitelijk plaatsvindt.

4.4. Zoals hiervoor in 4.2 is overwogen, kan van het geven van gelegenheid tot sportbeoefening als bedoeld in post b.3 van Tabel I ook sprake zijn wanneer het eigenlijke sporten geheel of gedeeltelijk plaatsvindt op openbaar terrein, mits dit sporten gepaard gaat met het ter beschikking stellen van een accommodatie die wordt gebruikt door de sporters met het oog op de voorbereiding voor het beoefenen van de sport en/of de afronding daarvan. Post b.3 van Tabel I sluit dus niet uit dat de eigenlijke sportbeoefening op openbaar terrein buiten een accommodatie plaatsvindt. Anders dan het Hof heeft geoordeeld, sluit post b.3 van Tabel I dus ook niet dienstverlening uit die be-

trekking heeft op het beoefenen van een sport waarvoor als zodanig het gebruik van een sportaccommodatie niet noodzakelijk is, maar waarbij wel in het kader van het gelegenheid geven tot sportbeoefening, als geheel, een accommodatie wordt gebruikt voor het geven van instructie en/of voor het zich gereed maken voor het sporten door de sporters. De hiervoor in 3.3 en 3.4 weergegeven oordelen van het Hof dat post b.3 van Tabel I niet van toepassing kan zijn, geven daarom blijk van een onjuiste rechtsopvatting. De middelen slagen in zoverre.

4.5.1. Uit hetgeen hiervoor in 4.4 is overwogen, volgt dat de uitspraak van het Hof niet in stand kan blijven. De middelen voor het overige behoeven geen behandeling. De Hoge Raad kan de zaak afdoen.

4.5.2 De stukken van het geding laten geen andere slotsom toe dan dat de door belanghebbende aangeboden dienstverlening, als geheel genomen, uitsluitend verband houdt met de beoefening van sport, waaronder het ontvangen van de nodige instructie in een accommodatie, begeleiding, en het gebruik van kleedruimten ter voorbereiding op het eigenlijke sporten en na afloop daarvan. Deze dienstverlening valt daarom binnen de reikwijdte van post b.3 van Tabel I. De uitspraak van de Rechtbank moet worden bevestigd.

5. Overschrijding van de redelijke termijn in de cassatieprocedure

5.1. Belanghebbende heeft de Hoge Raad verzocht om bij overschrijding van de redelijke termijn die geldt voor de behandeling van het cassatieberoep, de Staat te veroordelen tot een vergoeding van immateriële schade.

5.2. In deze zaak is beroep in cassatie ingesteld op 7 december 2022. Het tijdsverloop sindsdien tot het moment dat de Hoge Raad in deze zaak arrest wijst, levert wat de cassatieprocedure betreft een overschrijding op van de redelijke termijn met niet meer dan zes maanden. Aan belanghebbende komt daarom een vergoeding van immateriële schade toe van € 500.

6. Proceskosten

6.1. De Staatssecretaris zal worden veroordeeld in de kosten van het geding in cassatie en de Inspecteur zal worden veroordeeld in de kosten van het geding voor het Hof. Hierbij wordt in aanmerking genomen dat de zaken met de nummers 22/04594 en 22/04595 zowel in de cassatieprocedure als in hoger beroep met elkaar samenhangen in de zin van het Besluit proceskosten bestuursrecht.

6.2. Gelet op artikel VI van de Ministeriële regeling van 8 november 2024³ en de op die regeling gegeven toelichting moeten de hiervoor in 6.1 bedoelde vergoedingen worden berekend naar de waarde per punt zoals deze ten tijde van het wijzen van dit arrest geldt, dat wil zeggen naar een waarde per punt van € 907.⁴ (Cassatieberoep gegrond.)

1 Vgl. HvJ 10 november 2016, Pavlína Bašťová, C-432/15, ECLI:EU:C:2016:855, punten 63 en 65 (NTRF 2016/2991, red.).

2 Vgl. voor dit een en ander HR 14 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:854, rechtsoverweging 4.2.2 en aldaar aangehaalde rechtspraak (NTRF 2024/1062, red.).

3 Regeling van de Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid van 8 november 2024, nr. 5868220, tot indexering van bedragen in de Algemene wet bestuursrecht, het Besluit proceskosten bestuursrecht en de Wet griffierechten burgerlijke zaken, Stcrt. 2024, 38002.

4 Vgl. HR 18 november 2022, ECLI:NL:HR:2022:1657, rechtsoverweging 2.7.3 (NTRF 2022/3733, red.).

Noot: Molenaar*

Hetzelfde als HR-uitspraak over zeilen

Met deze drie uitspraken herziet de Hoge Raad de uitspraken van hof Amsterdam van 1 november 2022, ECLI:NL:GHAMS:2022:3636, NTFR 2023/161 (met mijn noot) over het buitensporten op het strand. Dit is echter geen verrassing na de uitspraak HR 14 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:854, NTFR 2024/1062 (met noot van Vroon), waarin werd beslist dat zeilen onder het verlaagde btw-tarief valt. Dat vindt de Hoge Raad nu ook voor blokarten, powerkiten, surfen, beachvolleybal en -voetbal en andere sporten op het strand.

Herijking na de Baštová-uitspraak van het HvJ

De Hoge Raad baseert zich voor deze uitspraken op HvJ EU 10 november 2016, ECLI:EU:C:2016:855, NTFR 2016/2991 (Baštová) voor het begrip 'het gebruik maken van sportaccommodaties'. Daarin wordt uitgesproken dat het gaat om de diensten rondom de beoefening van de sport en dat die diensten zoveel mogelijk als één geheel moeten worden beschouwd. En er is duidelijk sprake van dienstverlening in deze drie zaken over buitensporten op het strand, net als vorig jaar bij het zeilen.

Verder hoeft de sportbeoefening volgens de Hoge Raad niet in de sportaccommodatie zelf plaats te vinden, maar is het voldoende als die accommodatie gebruikt wordt voor de voorbereiding en andere dienstbare activiteiten. Hiermee kan sporten op de openbare weg, op openbaar terrein en op open water onder het verlaagde btw-tarief vallen.

Toetsing oude HR-uitspraken aan Baštová

In deze drie uitspraken noemt de Hoge Raad niet de eigen, oudere uitspraken over de vierdaagse (NTFR 2007/1513), hardlooptrainingen (NTFR 2011/2862), een zeilschool (NTFR 2011/2863) en buitenritten vanuit de manege (NTFR 2012/1021). Dat komt misschien omdat deze van vóór de Baštová-uitspraak van 2016 van het HvJ zijn en er vraagtekens bij kunnen worden gezet of ze daar wel mee overeenstemmen. Als ik het bekijk, lijkt het mij echter dat daarvan nog steeds volledig sprake is. De drempel is volgens het HvJ namelijk heel laag om een sportaccommodatie te hebben en bij bijna alle buitensporten zal er iets aanwezig zijn dat daarvoor kwalificeert, zeker omdat het ook om een samenstel van dienstverlening kan gaan. En daarmee is de oude jurisprudentie nog geldig.

Het verlaagde btw-tarief blijft

Deze uitspraken leken een pyrrusoverwinning te worden, gezien de plannen van het kabinet om het verlaagde btw-tarief voor sportbeoefening (en boeken, tijdschriften en kunst en cultuur) per 1 januari 2026 te schrappen. Maar gelukkig gaat dat niet door na de toezegging van de minister van Financiën in de Tweede Kamer en blijft het verlaagde btw-tarief behouden, al moet nog wel de financiële dekking worden gevonden. Sporten is belangrijk voor de samenleving en het verlaagde btw-tarief helpt om sporten toegankelijk te houden voor iedereen.

* dr. D. (Dick) Molenaar - werkzaam bij All Arts Belastingadviseurs en als onderzoeker verbonden aan de Erasmus Universiteit Rotterdam