

# ECLI:NL:RBNNE:2021:3348

Instantie	Rechtbank Noord-Nederland
Datum uitspraak	04-08-2021
Datum publicatie	06-08-2021
Zaaknummer	AWB - 20 _ 2224
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - meervoudig
Inhoudsindicatie	Omzetbelasting. Voldoening op aangifte over het tijdvak mei 2019. Eiseres exploiteert een attractiepark. Bezoekers kunnen parkeren op het parkeerterrein bij het park. De rechtbank oordeelt dat het geven van gelegenheid tot parkeren ook bij dit attractiepark een zelfstandige prestatie vormt, die niet is onderworpen aan het verlaagde btw-tarief van tabel I, post b.14, onder g, van de Wet op de Omzetbelasting 1968.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N Vandaag 2021/1905 NLF 2021/1596 V-N 2021/39.20.10 NTRF 2021/3074 met annotatie van mr. M. Soltysik Viditax (FutD) 2021080608 FutD 2021-2499

## Uitspraak

### RECHTBANK NOORD-NEDERLAND

Zittingsplaats Groningen

Bestuursrecht

zaaknummer: LEE 20/2224

**uitspraak van de meervoudige belastingkamer van 4 augustus 2021 in de zaak tussen**

**[eiseres] , te [plaats] , eiseres**

(gemachtigde: [gemachtigde 1 van eiseres] ),

en

**de inspecteur van de Belastingdienst/Grote Ondernemingen/kantoor Breda**, verweerder

(gemachtigde: [gemachtigde 1 van verweerder] ).

## **Procesverloop**

Eiseres heeft op 27 juni 2019 op aangifte over het tijdvak mei 2019 23.740 aan omzetbelasting voldaan.

Bij uitspraak op bezwaar van 6 mei 2020 heeft verweerder het bezwaar van eiseres ongegrond verklaard.

Eiseres heeft tegen de uitspraak op bezwaar beroep ingesteld.

Verweerder heeft een verweerschrift ingediend.

Eiseres en verweerder hebben vóór de zitting nadere stukken ingediend.

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 22 juli 2021.

Eiseres heeft zich laten vertegenwoordigen door [vertegenwoordiger 1 van eiseres] en [vertegenwoordiger 2 van eiseres] , bijgestaan door haar gemachtigde en [ gemachtigde 2 van eiseres ] . Verweerder heeft zich laten vertegenwoordigen door zijn gemachtigde, bijgestaan door [gemachtigde 2 van verweerder] .

## **Overwegingen**

### *Feiten*

1. De rechtbank neemt de volgende, door partijen niet betwiste, feiten als vaststaand aan.
  - 1.1. Eiseres exploiteert een attractiepark te [plaats 1] . Het attractiepark is ongeveer 15.000 m2 groot, waarvan 10.000 m2 overdekt is. Het biedt allerlei attracties die voornamelijk zijn gericht op kinderen in de leeftijdscategorie van twee tot ongeveer negen jaar. Op het attractiepark bevinden zich naast de attracties ook een restaurant, eetkraampjes en een souvenirwinkel.
  - 1.2 De openingstijden van het park zijn in de winter van 10.30 uur tot 17.00 uur en in de zomer van 10.00 uur tot 17.00 uur. Het overgrote deel van de bezoekers arriveert tussen 10.00 uur en 11.00 uur.
  - 1.3 Het attractiepark richt zich naast dagrecreatie ook op dienstverlening aan ondernemers. Het kan door bedrijven worden gehuurd als eventlocatie en staat dan volledig ter beschikking van het betreffende bedrijf.
  - 1.4 Eiseres verleent tegen vergoeding toegang tot het attractiepark. Eiseres biedt tevens de mogelijkheid om tegen vergoeding van 10,00 de auto te parkeren op haar parkeerterrein in de nabijheid van het attractiepark, alsmede om kosteloos een fiets in een fietsenstalling te plaatsen.

- 1.5 Het is mogelijk om een abonnement voor het attractiepark te kopen of om losse tickets te kopen. De tickets kunnen online worden gekocht of aan de kassas van het attractiepark. Er zijn twee typen abonnementen: één waarbij het parkeertarief bij de prijs van het abonnement is inbegrepen en één exclusief parkeren. Bij dit tweede type abonnementen en bij de losse tickets kan ook een parkeerticket worden gekocht, online dan wel aan de kassas van het attractiepark.
- 1.6 Het parkeerterrein van het attractiepark is circa 2 uur voor de opening tot circa 2 uur na de sluiting van het attractiepark toegankelijk. Het kan alleen worden verlaten na het kopen van een uitrijkaart bij de eiseres. Er is geen daadwerkelijk parkeerverbod voor niet-parkbezoekers, maar het komt eigenlijk niet voor dat niet-parkbezoekers daar parkeren.
- 1.7 Het attractiepark is buiten de bebouwde kom gelegen. Naast het attractiepark bevindt zich een vakantiepark met vakantiebungalows, horeca-voorzieningen en een zwemparadijs (het vakantiepark). Het vakantiepark heeft een eigen parkeerterrein waar alleen bezoekers van het vakantiepark kunnen parkeren.
- 1.8 Langs alle toegangswegen tot het attractiepark geldt een parkeerverbod. Openbaar parkeren is mogelijk in de dorpen rondom het attractiepark. De meest nabijgelegen dorpen van het attractiepark zijn [plaats] op 3 km en [plaats 1] op 4 km. Treinen rijden tot aan station [plaats 1] of [plaats] . Het NS station van [plaats 1] bevindt zich op 4,1 km van het attractiepark en het NS station van [plaats] op 2,5 km. Vanuit [plaats 1] redent in het onderhavige tijdvak nog vier keer per dag lijnbussen naar een, op zeven minuten lopen van het attractiepark, gelegen halte. Die bussen kwamen daar aan om respectievelijk 9.09, 13.09, 14.09 en 16.09 uur. Bussen vertrokken van die halte om 9.09, 13.47, 14.47 en 16.09 uur. Daarbij redent de vertrekkende bussen van 9.09 uur en 16.09 uur geen directe route naar station [plaats 1] waardoor die ritten respectievelijk 50 minuten en 1,5 uur duurden. De buslijn is eind 2020 opgeheven. Parkbezoekers kunnen ook gebruik maken van een zogenaamde "beltaxi". De beltaxi rijdt op aanvraag en dient van tevoren te worden gereserveerd.
- 1.9 Eiseres heeft van 29 juli 2019 tot 11 augustus 2019 een enquête onder haar bezoekers gehouden. Daaruit bleek dat in die periode circa 41% van de bezoekers afkomstig was uit het naastgelegen vakantiepark en geen gebruik maakte van de parkeerfaciliteit van eiseres. Van de overige 59% (zijnde de niet uit het vakantiepark afkomstige attractieparkbezoekers) bezocht circa 94% het attractiepark met de auto en maakte daarbij gebruik van de parkeerfaciliteit van eiseres.
- 1.10 Eiseres heeft ook van 7 juli 2020 tot 27 juli 2020 een enquête onder haar bezoekers gehouden. Daaruit bleek dat in die periode circa 20% van de bezoekers afkomstig was uit het naastgelegen vakantiepark en geen gebruik maakte van de parkeerfaciliteit van eiseres. Van de overige 80% van haar bezoekers, bezocht circa 98,4% het attractiepark met de auto en maakte daarbij gebruik van de parkeerfaciliteit van eiseres.

### *Geschil en beoordeling*

2. In geschil is het antwoord op de vraag of het gelegenheid geven tot parkeren door eiseres is onderworpen aan het verlaagde btw-tarief van tabel I, post b.14, onder g, van de Wet op de Omzetbelasting 1968. Het geschil spitst zich daarbij toe tot het antwoord op de vraag of het gelegenheid geven tot parkeren door eiseres geen doel op zich is, maar een bijkomende prestatie bij de hoofdprestatie, dan wel een zelfstandige prestatie vormt.

3. Eiseres stelt dat het bieden van parkeergelegenheid geen doel op zich is, maar een bijkomende prestatie bij de hoofdprestatie: het verlenen van toegang tot het attractiepark. De bijkomende prestatie deelt het lot van de hoofdprestatie, zodat de ontvangen vergoeding voor het geven van gelegenheid tot parkeren is onderworpen aan voormeld verlaagde tarief (zie 2). Eiseres heeft daarom ten onrechte 21% btw voldaan voor deze prestatie, zodat recht bestaat op teruggaaf van 1.827, zijnde

3.197 (21%) -/- 1.370 (9%), te vermeerderen met een dienovereenkomstige vergoeding van belastingrente.

4. Eiseres stelt daartoe dat er weliswaar gelijkenis is met het park waarover de Hoge Raad op 7 mei 2021 heeft geoordeeld, maar dat, anders dan in het park in de zaak die daar voorlag, het bij haar zo is dat als je naar het attractiepark wenst te gaan, je feitelijk niet anders kan dan met de auto. Inherent aan het bezoek van het attractiepark is dat, gelet op haar doelgroep, kinderwagens, buggys en grote tassen worden meegenomen. Daarnaast is het praktisch onmogelijk voor grote aantallen bezoekers om het attractiepark met het openbaar vervoer te bereiken, alsmede om daarvan gebruik te maken bij het verlaten van het attractiepark.

5. Verweerder stelt, onder verwijzing naar het betreffende arrest van de Hoge Raad van 7 mei 2021, dat het door eiseres geven van gelegenheid tot parkeren van autos een zelfstandige prestatie vormt die is belast naar het algemene tarief. Er is geen sprake van beperkte bereikbaarheid met andere vervoermiddelen dan de auto. Bezoekers van het attractiepark beschikten in mei 2019 over verschillende alternatieve vervoersmogelijkheden: per trein, (aansluitende) bus, beltaxi, touringcar, reguliere taxi, fiets of te voet (dit laatste met name vanuit het aangrenzende vakantiepark). De werkelijkheid is dat het attractiepark ook wel anders dan met de auto wordt bezocht.

6. Ook als de meerderheid van de bezoekers er voor kiest om met de auto te komen, voorziet het geven van gelegenheid geven tot parkeren in een zelfstandige behoefte, aldus verweerder, namelijk de noodzaak voor de automobilist om zijn auto achter te kunnen laten om deze te zijner tijd weer te kunnen gebruiken. Het parkeren van de auto vormt voor de bezoekers van het attractiepark een doel op zich en staat daarmee los van het parkbezoek. Het geven van gelegenheid tot parkeren is ook geen middel om het attractiepark zo aantrekkelijk mogelijk te maken; het parkbezoek wordt immers niet meer of minder aantrekkelijk naargelang de bezoeker al dan niet gebruik maakt van het parkeerterrein. Daarnaast heeft de bezoeker de mogelijkheid de auto elders te parkeren. In [plaats] is voldoende parkeergelegenheid.

7. De rechtbank overweegt dat de Hoge Raad een aantal richtinggevende arresten heeft gewezen over de vraag of er ten aanzien van het geven van gelegenheid tot parkeren sprake is van een bijkomende prestatie bij de hoofdprestatie, dan wel een zelfstandige prestatie<sup>2</sup>. In het, ook door partijen aangehaalde, arrest van 7 mei 2021 is door de Hoge Raad onder meer het volgende overwogen:

- 7.1. "3.2.1 "3.2.1 Een ondernemer die jegens een afnemer een reeks handelingen verricht, verricht jegens die afnemer één enkele prestatie wanneer een of meer van die handelingen moeten worden geacht de hoofdprestatie te vormen, terwijl andere handelingen moeten worden beschouwd als een of meer bijkomende prestaties die het fiscale lot van de hoofdprestatie delen. Een handeling is in elk geval bijkomend bij een hoofdprestatie wanneer deze handeling voor de afnemer geen doel op zich is, maar een middel om van de hoofdprestatie optimaal te kunnen gebruikmaken.
- 7.2. 3.2.2 3.2.2 Of een door de ondernemer jegens zijn afnemer verrichte prestatie - naast de hoofdprestatie - niet een zelfstandig doel dient maar het gebruikmaken van de hoofdprestatie optimaal kan maken, moet worden beoordeeld vanuit het perspectief van de gemiddelde afnemer van de hoofdprestatie. Daarbij moet in aanmerking worden genomen het economische doel van de desbetreffende prestaties en het belang dat de gemiddelde afnemer bij elk van die prestaties heeft. In rechtsoverweging 2.3.3 van het arrest van 17 augustus 2018 heeft de Hoge Raad verdere aanwijzingen gegeven voor de beoordeling of een prestatie bijkomend is.
- 7.3. 3.2.3 3.2.3 Voor een ondernemer die tegen een afzonderlijke vergoeding bezoekers parkeergelegenheid aanbiedt op de plaats waar hij tegen vergoeding toegang tot een attractiepark als het onderhavige verleent, geldt het volgende. Omdat binnen een dergelijk attractiepark het beschikken over een auto voor bezoekers geen rol speelt, moet het uitgangspunt zijn (i) dat de ondernemer met het tegen vergoeding bieden van parkeergelegenheid in de nabijheid van de ingang van het park een ander economisch doel heeft dan het economische doel dat hij voor ogen heeft met het tegen vergoeding geven van toegang tot dat park, en (ii) dat de gemiddelde bezoeker van een attractiepark

*een afzonderlijk belang heeft bij een door die ondernemer tegen een afzonderlijke vergoeding aangeboden parkeerdienst. Aan dit een en ander doet niet af dat er voor de ondernemer een economisch verband bestaat tussen het verlenen van toegang tot het park en het bieden van parkeergelegenheid.*

7.4. 3.2.4() 3.2.4() *De () omschreven uitgangspunten vinden ook toepassing indien binnen de kring van bezoekers een relatief grote groep kan worden onderscheiden die zich gedwongen voelt om gebruik te maken van de parkeerdienst teneinde de hoofdprestatie van de BV te kunnen afnemen. ()*

7.5. 3.4.1 () 3.4.1 () *Voor bezoekers die niet met de auto naar het attractiepark komen, is de parkeerdienst niet van belang. Bezoekers die dat wel doen, hebben belang erbij om de auto voorafgaand aan het bezoek van het attractiepark te kunnen achterlaten op een parkeerplaats. Het parkeren van de auto houdt daarom alleen verband met de wijze waarop de bezoeker het attractiepark bereikt en niet met het verblijf in het attractiepark.*

7.6. 3.4.2 3.4.2 *Op grond van hetgeen hiervoor in 3.4.1 is overwogen, moet worden geoordeeld (i) dat de door belanghebbende verrichte handelingen niet één ondeelbare economische prestatie vormen, en (ii) dat het gebruikmaken van de parkeerdienst een doel op zich is. Daaraan doet niet af dat een zeer grote groep bezoekers de mogelijkheden om het attractiepark te bereiken op een andere wijze dan met de auto als te beperkt ervaart en zich daarom gedwongen voelt met de auto naar het attractiepark te reizen. Evenmin kan aan deze oordelen afdoen dat het parkeerterrein feitelijk alleen wordt gebruikt door bezoekers van het attractiepark.*

*()."*

8. Gelet op het door de Hoge Raad geschetste toetsingskader is de rechtbank van oordeel dat eiseres niet aannemelijk heeft gemaakt dat voor haar, in afwijking van de daarin vermelde uitgangspunten, het lage btw-tarief van toepassing is op het bieden van parkeergelegenheid.

9. Ook voor eiseres geldt dat binnen het attractiepark het beschikken over een auto voor de bezoekers geen rol speelt. Zo volgt uit de vaststaande feiten (zie 1.9 en 1.10) dat (ook) bij haar attractiepark niet alleen sprake is van bezoekers die met de auto naar het attractiepark komen (al dan niet vanwege de wellicht moeizame, beperkte andere manieren om daar te komen en/of vandaan te gaan, alsmede de vele spullen die de bezoekers wellicht, al dan niet noodzakelijkerwijs, meenemen), maar ook van bezoekers die niet met de auto naar het attractiepark komen en waarvoor de parkeerdienst niet van belang is. De rechtbank betreft daarbij dat, anders dan eiseres voorstaat, de bezoekers van het attractiepark die op het naastgelegen vakantiepark verblijven en die daarom niet met de auto komen, niet buiten beschouwing dienen te blijven. Zij gelden als gewone, betalende bezoekers van het attractiepark. De stelling van eiseres, dat haar doelgroep (zie 1.1) en de openbaar vervoersmogelijkheden (zie 1.8) met zich brengen dat je er feitelijk zonder auto niet komt, volgt de rechtbank dan ook niet.

10. Naar het oordeel van de rechtbank geldt ook voor de bezoekers van het attractiepark van eiseres die met de auto komen, dat het parkeren van de auto alleen verband houdt met de wijze waarop de bezoekers het attractiepark bereiken en niet met het verblijf in het attractiepark. Dat zij zich wellicht genoodzaakt voelen met de auto te komen vanwege de vele spullen die zij meenemen en/of het gebrek aan goede vervoersalternatieven, doet daar niet aan af. De door eiseres verrichte prestatie van het bieden van parkeergelegenheid kan daarom niet worden aangemerkt als bijkomende prestatie bij de hoofdprestatie, het verlenen van toegang tot het attractiepark. Verweerder heeft het gebruik maken van de parkeerdienst op goede grond aangemerkt als een doel op zich. Daarbij merkt de rechtbank ten overvloede op dat zich onder de bezoekers van het attractiepark in de zaak waarin de Hoge Raad op 7 mei 2021 arrest heeft gewezen, ongetwijfeld ook bezoekers zullen bevinden die grote tassen met proviand en wellicht een kinderwagen en/of buggy bij zich hebben. De feitelijke omstandigheden bij het attractiepark van eiseres komen naar het oordeel van de rechtbank in grote mate overeen met de omstandigheden bij het attractiepark uit het arrest van 7 mei 2021

11. Het beroep is ongegrond.

12. Voor een proceskostenveroordeling bestaat geen aanleiding.

## **Beslissing**

De rechtbank verklaart het beroep ongegrond.

Deze uitspraak is gedaan door mr. A.M.A.M. Kager, voorzitter, en mr. M. van den Bosch en mr. T. van de Bospoort, leden, in aanwezigheid van mr. J. Zomer, griffier, op 4 augustus 2021. De uitspraak wordt openbaar gemaakt op de eerstvolgende maandag na deze datum.

griffier voorzitter

Afschrift verzonden aan partijen op:

## **Rechtsmiddel**

Tegen deze uitspraak kan binnen zes weken na de dag van verzending daarvan hoger beroep worden ingesteld bij het gerechtshof Arnhem-Leeuwarden.

---

<sup>1</sup> ECLI:NL:HR:2021:699

<sup>2</sup> Zie ECLI:NL:HR:2006:AV4043, ECLI:NL:HR:2018:1318 en ECLI:NL:HR:2021:699

---