



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

9 september 2021 *

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 98 – Mogelijkheid voor de lidstaten om een verlaagd btw-tarief toe te passen op bepaalde leveringen van goederen en diensten – Bijlage III, punt 7 – Verlenen van toegang tot amusementsparken en kermissen – Beginsel van fiscale neutraliteit – Diensten van exploitanten van permanent op dezelfde plaats gevestigde attracties en van ambulante attractie-exploitanten – Vergelijkbaarheid – Context – Oogpunt van de gemiddelde consument – Gerechtig deskundigenonderzoek”

In zaak C-406/20,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Finanzgericht Köln (belastingrechter in eerste aanleg Keulen, Duitsland) bij beslissing van 25 augustus 2020, ingekomen bij het Hof op 28 augustus 2020, in de procedure

Phantasialand

tegen

Finanzamt Brühl,

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: A. Kumin (rapporteur), kamerpresident, T. von Danwitz en I. Ziemele, rechters,

advocaat-generaal: E. Tanchev,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– Phantasialand, vertegenwoordigd door T. Ketteler-Eising en P. Peplowski, belastingadviseurs,

* Procestaal: Duits.

- de Duitse regering, vertegenwoordigd door R. Kanitz, J. Möller en S. Costanzo als gemachtigden,
 - de Europese Commissie, vertegenwoordigd door L. Mantl en V. Uher als gemachtigden,
- gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,
het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 98, lid 2, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”), gelezen in samenhang met bijlage III, punt 7, bij deze richtlijn.
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de vennootschap Phantasialand en het Finanzamt Brühl (belastingdienst Brühl, Duitsland; hierna: „belastingdienst”) over het tarief van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) dat van toepassing is op de toegang tot het door deze vennootschap geëxploiteerde attractiepark.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Btw-richtlijn

- 3 Artikel 96 van de btw-richtlijn bepaalt:
„De lidstaten passen een normaal btw-tarief toe, dat door elke lidstaat wordt vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing, dat voor goederenleveringen en voor diensten gelijk is.”
- 4 Artikel 98, leden 1 en 2, van deze richtlijn luidt:
„1. De lidstaten kunnen een of twee verlaagde tarieven toepassen.
2. De verlaagde tarieven zijn uitsluitend van toepassing op de goederenleveringen en de diensten die tot de in bijlage III genoemde categorieën behoren.
[...]”
- 5 Bijlage III bij de btw-richtlijn bevat de lijst van de goederenleveringen en diensten waarop de in artikel 98 van deze richtlijn bedoelde verlaagde tarieven mogen worden toegepast. Punt 7 van deze bijlage omvat de volgende diensten:
„het verlenen van toegang tot shows, schouwburgen, circussen, kermissen, amusementsparken, concerten, musea, dierentuinen, bioscopen, tentoonstellingen en soortgelijke culturele evenementen en voorzieningen”

Uitvoeringsverordening nr. 282/2011

- 6 Artikel 32 van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112 (PB 2011, L 77, blz. 1) luidt:

„1. Diensten die bestaan in het verlenen van toegang tot culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijs-, amusements- of soortgelijke evenementen als bedoeld in artikel 53 van richtlijn [2006/112] omvatten diensten die er in essentie in bestaan dat in ruil voor een biljet of tegen betaling, inclusief betaling in de vorm van een abonnement, seizoensticket of periodieke bijdrage, toegang tot een evenement wordt verleend.

2. Lid 1 is in het bijzonder van toepassing op:

- a) het verlenen van toegang tot shows, schouwburgvoorstellingen, circusvoorstellingen, beurzen, amusementsparken, concerten, tentoonstellingen en soortgelijke culturele evenementen;

[...]”

Duits recht

- 7 § 12 van het Umsatzsteuergesetz (wet op de omzetbelasting) in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (hierna: „UStG”), bepaalt in lid 2:

„Er geldt een verlaagd tarief van 7 % voor de volgende handelingen:

[...]

7. [...]

- d) circusvoorstellingen, de diensten verricht door attractie-exploitanten alsook het omzetcijfer dat rechtstreeks verband houdt met de exploitatie van dierentuinen [...];”

- 8 Volgens § 30 van de Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (uitvoeringsbesluit omzetbelasting), dat betrekking heeft op § 12, lid 2, punt 7, onder d), UStG worden „kermisattracties, muziekoptredens, variétévoorstellingen of andere vermakelijkheden op jaarmarkten, volksfeesten, schuttersfeesten of soortgelijke evenementen” aangemerkt als diensten verricht door attractie-exploitanten.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

- 9 Phantasialand exploiteert een attractiepark in Duitsland. Tegen betaling van een toegangsprijs verwerven de bezoekers van het park het recht om de faciliteiten ervan te gebruiken.
- 10 In een verzoek van 9 november 2015, strekkende tot wijziging van de tot haar gerichte aanslag in de omzetbelasting over 2014, stelde Phantasialand dat de toegangsgelden voor haar attractiepark niet tegen het normale btw-tarief, maar tegen het verlaagde btw-tarief moesten worden belast overeenkomstig § 12, lid 2, punt 7, onder d), UStG.

- 11 De belastingdienst heeft dit verzoek bij besluit van 6 januari 2016 afgewezen. Vervolgens heeft de belastingdienst bij besluit van 4 april 2017 het tegen dit besluit aangetekende bezwaar afgewezen.
- 12 Phantasialand heeft daarop beroep ingesteld bij het Finanzgericht Köln (belastingrechter in eerste aanleg Keulen, Duitsland), de verwijzende rechter.
- 13 Volgens Phantasialand is het in strijd met het beginsel van fiscale neutraliteit dat krachtens de nationale regeling een verlaagd btw-tarief wordt toegepast op handelingen van exploitanten van niet-permanent op dezelfde plaats gevestigde attracties naar aanleiding van seizoensgebonden en tijdelijke kermissen, terwijl de handelingen van exploitanten van permanent op dezelfde plaats gevestigde attracties als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, aan het normale btw-tarief zijn onderworpen.
- 14 De belastingdienst betwist dit standpunt en baseert zich in dit verband op een arrest van het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) van 2 augustus 2018 waarin het heeft geoordeeld dat de verschillende btw-behandeling van diensten van ambulante attractie-exploitanten ten opzichte van de diensten van een amusementspark dat vergelijkbaar is met het in het hoofdgeding aan de orde zijnde amusementspark, het beginsel van fiscale neutraliteit niet schendt.
- 15 De verwijzende rechter heeft twijfels over deze uitlegging.
- 16 Om te beginnen merkt de verwijzende rechter op dat voor zover het Bundesfinanzhof zich in dit verband heeft beroepen op de in bijlage III, punt 7, bij de btw-richtlijn voorkomende opsomming van de begrippen „kermissen” en „amusementsparken”, deze opsomming, in tegenstelling tot andere taalversies, geen equivalent heeft in de Duitse versie van artikel 32 van uitvoeringsverordening nr. 282/2011, die enkel het begrip *Freizeitparks* („attractieparken”) vermeldt. Aangezien deze laatste term, in zijn gebruikelijke betekenis, permanent gevestigde amusementsparken aanduidt, is de verwijzende rechter van oordeel dat de definitie van en het onderscheid tussen de begrippen „kermissen” en „amusementsparken” moet worden verduidelijkt.
- 17 Vervolgens merkt de verwijzende rechter op dat het Bundesfinanzhof in zijn arrest van 2 augustus 2018 heeft geoordeeld dat de diensten van exploitanten van permanent op dezelfde plaats gevestigde attracties in de vorm van een attractiepark niet soortgelijk zijn met de diensten van ambulante attractie-exploitanten in het kader van kermissen, gelet op de verschillende context waarin deze diensten worden verricht.
- 18 In dit verband leidt de verwijzende rechter uit de rechtspraak van het Hof af dat, in de context van de te vergelijken prestaties, enkel rekening moet worden gehouden met de verschillen in het rechtskader en het rechtsregime die van toepassing zijn op de betrokken prestaties.
- 19 In casu wordt de context van beide soorten attractiediensten volgens de verwijzende rechter echter niet gekenmerkt door verschillende rechtskaders. De wetgeving legt immers noch attractie-exploitanten zoals Phantasialand, noch attractie-exploitanten die op kermissen actief zijn, de verplichting op om een algemeen ticket te vragen voor het gebruik van alle attracties of, integendeel, een afzonderlijke prijs voor elke aangeboden dienst. Bovendien zijn de mechanische attracties van attractieparken, en die op kermissen, onderworpen aan dezelfde veiligheidsnorm en is noch voor exploitanten van permanent op dezelfde plaats gevestigde attracties, noch voor ambulante attractie-exploitanten wettelijk vastgelegd op welk moment van het jaar zij hun

diensten moeten aanbieden. Derhalve moet worden vastgesteld of in omstandigheden als die van het hoofdgeding, de rechtspraak van het Hof volgens welke verschillen in de context van de prestaties een gedifferentieerde belastingheffing kunnen rechtvaardigen, van toepassing is.

- 20 Ten slotte is de verwijzende rechter van oordeel dat, gesteld dat de context van de diensten van ambulante attractie-exploitanten op kermissen niet verschilt van die van de diensten van exploitanten van permanent op dezelfde plaats gevestigde attracties, het relevante criterium erin bestaat te weten welke behoeften voldaan zijn vanuit het oogpunt van de huidige gemiddelde consument op, enerzijds, een kermis en, anderzijds, in een attractiepark. Wanneer deze behoeften zijn vastgesteld, moet worden beoordeeld of beide prestaties aan dezelfde behoeften voldoen, en of de eventuele verschillen van invloed zijn op de keuze van de gemiddelde consument.
- 21 In dit verband acht de verwijzende rechter zich enkel in staat om dit te beoordelen indien hij gebruik kan maken van een empirisch deskundigenonderzoek. Volgens de rechtspraak van het Bundesfinanzhof is het in het kader van het beginsel van fiscale neutraliteit echter niet nodig om middels empirische deskundigenonderzoeken bewijzen te verkrijgen over het oogpunt van de gemiddelde consument met betrekking tot twee diensten, aangezien het bij dit oogpunt slechts om een „theoretisch perspectief” gaat. De verwijzende rechter is dan ook van oordeel dat het voor de beslechting van het bij hem aanhangige geding doorslaggevend is of hij het recht heeft om bewijzen te verkrijgen over het oogpunt van de gemiddelde consument, dan wel of het bij een dergelijk oogpunt slechts gaat om een theoretisch perspectief waartoe niet kan worden gekomen via bewijsverkrijging.
- 22 Daarop heeft het Finanzgericht Köln de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- „1) Kan het feit dat in bijlage III, punt 7, juncto artikel 98, lid 2, van de [btw-richtlijn] zowel kermissen (*Jahrmärkte*) als amusementsparken (*Vergnügungsparks*) worden genoemd, dienen ter rechtvaardiging van een verschillende btw-behandeling van attractieparken (*Freizeitparks*) door diensten van attractieparken tegen het normale btw-tarief te belasten, hoewel de Duitse term *Vergnügungspark* zowel verwijst naar permanent op dezelfde plaats geëxploiteerde attracties als naar ambulant geëxploiteerde attracties?
- 2) Is de rechtspraak van het Hof volgens welke uit de context van verschillende diensten kan worden afgeleid dat zij niet soortgelijk zijn, van toepassing op de diensten van ambulante attractie-exploitanten en van exploitanten van permanent op dezelfde plaats gevestigde attracties in de vorm van een attractiepark?
- 3) Indien de tweede prejudiciële vraag ontkennend wordt beantwoord:

Is het ‚oogpunt van de gemiddelde consument’, dat volgens de rechtspraak van het Hof een essentieel element van het beginsel van btw-neutraliteit is, een ‚theoretisch perspectief’ waartoe niet kan worden gekomen door middel van bewijsverkrijging via een deskundigenonderzoek?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

- 23 Met zijn vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 98 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met bijlage III, punt 7, bij deze richtlijn, aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling op grond waarvan, enerzijds, diensten van ambulante attractie-exploitanten en, anderzijds, diensten van exploitanten van permanent op dezelfde plaats gevestigde attracties in de vorm van een attractiepark, aan verschillende btw-tarieven, te weten het verlaagde dan wel het normale tarief, zijn onderworpen.
- 24 Volgens artikel 96 van de btw-richtlijn wordt hetzelfde btw-tarief, te weten het normale tarief dat door elke lidstaat wordt vastgesteld, toegepast op goederenleveringen en diensten. In afwijking van dat beginsel is in artikel 98 van deze richtlijn voorzien in de mogelijkheid om verlaagde btw-tarieven toe te passen. Bijlage III bij deze richtlijn bevat een lijst van categorieën goederenleveringen en diensten waarop de in dat artikel 98 bedoelde verlaagde tarieven mogen worden toegepast (arrest van 9 november 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 25 Met betrekking tot de toepassing van verlaagde btw-tarieven staat het aan de lidstaten, mits zij het aan het gemeenschappelijke btw-stelsel inherente beginsel van fiscale neutraliteit eerbiedigen, om nauwkeuriger te bepalen welke van de in bijlage III bij de btw-richtlijn genoemde categorieën goederenleveringen en diensten aan het verlaagde btw-tarief zullen worden onderworpen (arrest van 9 november 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 26 Meer in het bijzonder kunnen de lidstaten op grond van punt 7 van bijlage III bij de btw-richtlijn een verlaagd btw-tarief toepassen op „het verlenen van toegang tot shows, schouwburgen, circussen, kermissen, amusementsparken, concerten, musea, dierentuinen, bioscopen, tentoonstellingen en soortgelijke culturele evenementen en voorzieningen”.
- 27 De verwijzende rechter vraagt zich in dit verband af of de vermelding van zowel „kermissen” als „amusementsparken” in die bijlage III, punt 7, kan worden ingeroepen om verschillende btw-tarieven toe te passen op, enerzijds, diensten van exploitanten van permanent op dezelfde plaats gevestigde attracties, zoals Phantasialand, en, anderzijds, diensten van ambulante attractie-exploitanten, ook al heeft het begrip „amusementsparken” volgens deze rechter betrekking op de twee categorieën van attractie-exploitanten.
- 28 De btw-richtlijn bevat geen definitie van het begrip „kermissen”, noch van het begrip „amusementsparken” in de zin van die bijlage III, punt 7, en uitvoeringsverordening nr. 282/2011 voorziet evenmin in een definitie van deze begrippen. Bovendien bevat noch de btw-richtlijn, noch uitvoeringsverordening nr. 282/2011 in dit verband een verwijzing naar het recht van de lidstaten, zodat deze begrippen autonome Unierechtelijke begrippen zijn die op het grondgebied van de Unie uniform moeten worden uitgelegd (zie in die zin arrest van 20 januari 2021, Finanzamt Saarbrücken, C-288/19, EU:C:2021:32, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 29 Bijgevolg moeten deze begrippen in overeenstemming met de in de omgangstaal gebruikelijke betekenis ervan worden uitgelegd en moeten zij voorts strikt worden uitgelegd, aangezien de mogelijkheid om een verlaagd btw-tarief toe te passen een afwijking vormt van het beginsel van de toepassing van het normale tarief (zie in die zin arrest van 19 december 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 30 Wat de in de omgangstaal gebruikelijke betekenis van de uitdrukkingen „amusementspark” en „kermis” betreft, duidt de uitdrukking „amusementspark”, zoals de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen in wezen heeft opgemerkt, op een ingericht terrein met verschillende voor ontspanning en vermaak bestemde installaties, terwijl een „kermis”, hoewel deze in het algemeen ook dergelijke installaties heeft, wordt gekenmerkt door het feit dat zij weliswaar met een zekere regelmaat plaatsvindt, doch tijdelijk is.
- 31 Tevens moet worden opgemerkt dat bijlage III, punt 7, bij de btw-richtlijn zowel „kermissen” als „amusementsparken” uitdrukkelijk vermeldt, zodat deze twee begrippen van elkaar moeten worden onderscheiden.
- 32 Zo vallen onder het begrip „kermissen” diensten van attractie-exploitanten die hun diensten tijdelijk middels ambulante installaties aanbieden, terwijl het begrip „amusementsparken” de activiteiten omvat die door exploitanten van permanent op dezelfde plaats gevestigde attracties worden verricht en hierdoor een duurzaam karakter vertonen.
- 33 Het begrip „amusementsparken” kan daarentegen niet worden uitgelegd dat het mede de diensten van ambulante attractie-exploitanten omvat, aangezien het begrip „kermissen” in dat geval geen eigen werkingssfeer zou hebben.
- 34 In dit verband is de verwijzing door de verwijzende rechter naar artikel 32 van uitvoeringsverordening nr. 282/2011, waarin de begrippen „beurzen” en „amusementsparken” in de Duitse versie van deze bepaling de term *Freizeitparks* („attractiepark”) als enig equivalent hebben, irrelevant. Afgezien van het feit dat deze bepaling deel uitmaakt van een andere context dan de toepassing van verlaagde btw-tarieven, zijn de in dit artikel 32 bedoelde diensten immers noodzakelijkerwijs aan dezelfde regels onderworpen, zodat de omstandigheid dat in de Duitse versie geen onderscheid wordt gemaakt tussen kermissen en amusementsparken irrelevant is.
- 35 Hieruit volgt dat een lidstaat overeenkomstig artikel 98 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met bijlage III, punt 7, bij deze richtlijn, in beginsel een verlaagd btw-tarief kan toepassen op diensten van ambulante attractie-exploitanten, terwijl hij het normale tarief toepast op diensten van permanent op dezelfde plaats gevestigde attracties in de vorm van een attractiepark.
- 36 Zoals in punt 25 van het onderhavige arrest evenwel in herinnering is gebracht, moet een lidstaat het beginsel van fiscale neutraliteit eerbiedigen wanneer hij ervoor kiest het verlaagde btw-tarief selectief toe te passen op bepaalde specifieke goederenleveringen of diensten die zijn vermeld in bijlage III bij de btw-richtlijn (arrest van 27 juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a., C-597/17, EU:C:2019:544, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 37 Dit beginsel verzet zich ertegen dat soortgelijke goederen of diensten, die met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld (arresten van 27 februari 2014, Pro Med Logistik en Pongratz, C-454/12 en C-455/12, EU:C:2014:111, punt 52, en 27 juni 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a., C-597/17, EU:C:2019:544, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 38 Om uit te maken of goederen of diensten soortgelijk zijn, moet volgens vaste rechtspraak voornamelijk rekening worden gehouden met het oogpunt van de gemiddelde consument. Goederenleveringen en diensten zijn soortgelijk wanneer zij overeenkomstige eigenschappen vertonen en aan dezelfde behoeften van de consument voldoen – waarbij het vergelijkbare gebruik de maatstaf is – en wanneer de verschillen die zij vertonen, de beslissing van de

gemiddelde consument om het ene of het andere goed dan wel de ene of de andere dienst te betrekken niet aanmerkelijk beïnvloeden (arresten van 27 februari 2014, *Pro Med Logistik en Pongratz*, C-454/12 en C-455/12, EU:C:2014:111, punten 53 en 54, en 27 juni 2019, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.*, C-597/17, EU:C:2019:544, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 39 Met andere woorden, onderzocht moet worden of de betrokken goederen of diensten zich uit het oogpunt van de gemiddelde consument in een substitutierelatie bevinden. In dat geval kan de toepassing van verschillende btw-tarieven immers van invloed zijn op de keuze van de consument, hetgeen bijgevolg een schending van het beginsel van fiscale neutraliteit zou opleveren (zie in die zin arrest van 9 november 2017, *AZ*, C-499/16, EU:C:2017:846, punten 33 en 34).
- 40 In casu is voldaan aan de eerste voorwaarde die voortvloeit uit de in punt 38 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak, volgens welke goederen of diensten, om als soortgelijk te worden beschouwd, overeenkomstige eigenschappen moeten vertonen en aan dezelfde behoeften van de consument moeten voldoen, waarbij het vergelijkbare gebruik de maatstaf is. De verwijzende rechter merkt immers op dat de prestaties die worden verricht in het kader van, enerzijds, een kermis en, anderzijds, een attractiepark soortgelijke eigenschappen vertonen, aangezien de consument in beide gevallen gebruikmaakt van attractiediensten. Wat voorts de voldane behoeften betreft, kan een hoge graad van convergentie worden aangenomen aangezien deze rechter, onder voorbehoud van nadere inlichtingen, met name verwijst naar vermaak en vrijetijdsbesteding, alsmede naar het persoonlijk geluk, de zoektocht naar avontuur en contactmogelijkheden.
- 41 Wat het onderzoek van de tweede voorwaarde betreft, volgens welke de bestaande verschillen geen aanzienlijke invloed hebben op de beslissing van de gemiddelde consument om een van deze goederen of diensten te gebruiken, moet rekening worden gehouden met de verschillen die betrekking hebben op de eigenschappen van de betrokken goederen of diensten en op het gebruik ervan, en die dus inherent zijn aan deze goederen of diensten. Aangezien het Hof heeft geoordeeld dat niet mag worden volstaan met het in aanmerking nemen van afzonderlijke prestaties, moet daarnaast echter ook rekening worden gehouden met verschillen in de context waarin deze diensten worden verricht (zie in die zin arrest van 27 februari 2014, *Pro Med Logistik en Pongratz*, C-454/12 en C-455/12, EU:C:2014:111, punt 55 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 42 In dit verband blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat, in de context van de te vergelijken prestaties, verschillen die verband houden met het rechtskader en het rechtsregime die van toepassing zijn op de betrokken prestaties, relevant kunnen zijn (zie in die zin arresten van 23 april 2009, *TNT Post UK*, C-357/07, EU:C:2009:248, punten 39 en 45, en 27 februari 2014, *Pro Med Logistik en Pongratz*, C-454/12 en C-455/12, EU:C:2014:111, punten 57-59). Uit deze rechtspraak kan echter niet worden afgeleid dat andere verschillen dan die welke betrekking hebben op de juridische context niet van belang zijn. Integendeel, er moet rekening worden gehouden met andere contextuele verschillen voor zover deze uit het oogpunt van de consument een onderscheid in termen van voldoening aan zijn eigen behoeften kunnen creëren (zie in die zin arrest van 27 februari 2014, *Pro Med Logistik en Pongratz*, C-454/12 en C-455/12, EU:C:2014:111, punt 56 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en bijgevolg van invloed kunnen zijn op de keuze van deze consument.

- 43 Aangezien de beoordeling of de attractiediensten die worden aangeboden in het kader van, enerzijds, een attractiepark en, anderzijds, een kermis al dan niet soortgelijk zijn, uiteindelijk een taak van de nationale rechter is (zie in die zin arrest van 9 november 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, punt 31), moet worden geoordeeld dat voor deze beoordeling het feit dat in casu de ene dienst in beginsel permanent beschikbaar is, terwijl de andere slechts gedurende enkele dagen of weken in het jaar beschikbaar is, relevant kan zijn. Voor een consument die de keuze heeft tussen het bezoek aan een attractiepark of een kermis, kan de omstandigheid dat een kermis slechts gedurende een beperkte periode plaatsvindt namelijk belangrijk of zelfs doorslaggevend zijn.
- 44 Zoals de Duitse regering betoogt, gaan kermissen bovendien vaak terug op een streekgebonden traditie, waardoor de waaier van de in het algemeen aangeboden diensten zeer gevarieerd en van culturele aard is. Als onderdeel van het cultureel erfgoed zouden zij in het maatschappelijke leven een belangrijke waarde kunnen hebben. Dergelijke factoren zouden ook van invloed kunnen zijn op de keuze van de gemiddelde consument, hetgeen aan de verwijzende rechter staat om na te gaan.
- 45 Hoewel de verwijzende rechter opmerkt dat in Duitsland de context van de diensten die worden verricht in het kader van, enerzijds, een attractiepark en, anderzijds, een kermis niet wordt gekenmerkt door afzonderlijke rechtskaders, blijkt bovendien uit de schriftelijke opmerkingen van de Duitse regering dat de ambulante attractie-exploitanten en de exploitanten van permanent op dezelfde plaats gevestigde attracties niet onderworpen zijn aan hetzelfde nationale rechtskader, aangezien de vergunning om een kermis te organiseren diverse „marktprivileges” met zich meebrengt die, voor de vastgestelde termijn, leiden tot een vrijstelling van bepaalde wettelijke voorschriften die normaal toepasselijk zijn, zoals met name de voorschriften inzake de openingstijden. Ook in dit verband staat het aan de verwijzende rechter om vast te stellen of dergelijke verschillen, voor zover daarvan sprake is, van invloed zijn op de keuze van de gemiddelde consument.
- 46 Wat overigens de vraag betreft of de nationale rechter in deze context het recht heeft om gebruik te maken van een empirisch deskundigenonderzoek inzake het oogpunt van de gemiddelde consument, dan wel of dit oogpunt slechts een „theoretisch perspectief” betreft waartoe niet kan worden gekomen door bewijsverkrijging, moet worden opgemerkt dat de rechter in het algemeen in staat is om op basis van zijn eigen kennis het standpunt van de gemiddelde consument te beoordelen (zie in die zin arresten van 16 juli 1998, Gut Springenheide en Tusky, C-210/96, EU:C:1998:369, punten 31 en 32, en 28 januari 1999, Sektkellerei Kessler, C-303/97, EU:C:1999:35, punt 36).
- 47 Het Unierecht verzet zich er evenwel niet tegen dat een nationale rechter die bij die beoordeling bijzondere moeilijkheden ondervindt, onder de naar nationaal recht geldende voorwaarden, een deskundigenonderzoek gelast ten behoeve van zijn oordeelsvorming (zie in die zin arresten van 16 juli 1998, Gut Springenheide en Tusky, C-210/96, EU:C:1998:369, punten 35 en 36, alsook van 28 januari 1999, Sektkellerei Kessler, C-303/97, EU:C:1999:35, punt 37).
- 48 Gelet op een en ander dient op de gestelde vragen te worden geantwoord dat artikel 98 van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met bijlage III, punt 7, bij deze richtlijn, aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een nationale wettelijke regeling op grond waarvan, enerzijds, diensten van ambulante attractie-exploitanten en, anderzijds, diensten van permanent op dezelfde plaats gevestigde attracties in de vorm van een attractiepark, aan verschillende btw-tarieven zijn onderworpen, te weten het verlaagde dan wel het normale tarief, op

voorwaarde dat het beginsel van de fiscale neutraliteit wordt geëerbiedigd. Het Unierecht verzet er zich niet tegen dat de verwijzende rechter, wanneer hij bij het nagaan van de eerbiediging van het beginsel van fiscale neutraliteit bijzondere moeilijkheden ondervindt, onder de naar nationaal recht geldende voorwaarden, een deskundigenonderzoek gelast ten behoeve van zijn oordeelsvorming.

Kosten

- 49 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zevende kamer) verklaart voor recht:

Artikel 98 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, gelezen in samenhang met bijlage III, punt 7, bij deze richtlijn, moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een nationale wettelijke regeling op grond waarvan, enerzijds, diensten van ambulante attractie-exploitanten en, anderzijds, diensten van permanent op dezelfde plaats gevestigde attracties in de vorm van een attractiepark, aan verschillende btw-tarieven zijn onderworpen, te weten het verlaagde dan wel het normale tarief, op voorwaarde dat het beginsel van de fiscale neutraliteit wordt geëerbiedigd. Het Unierecht verzet er zich niet tegen dat de verwijzende rechter, wanneer hij bij het nagaan van de eerbiediging van het beginsel van fiscale neutraliteit bijzondere moeilijkheden ondervindt, onder de naar nationaal recht geldende voorwaarden, een deskundigenonderzoek gelast ten behoeve van zijn oordeelsvorming.

ondertekeningen