

Staatscourant, 15 september 2014, nr. 26112.

Omzetbelasting. Toelichting Tabel I

4 september 2014nr. BLKB2014/123MBelastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 27 oktober 2011, nr. BLKB 2011/26M (omzetbelasting. Toelichting Tabel I). Er is een aantal tekstuele wijzigingen en inhoudelijke aanwijzingen opgenomen.

§ 1. Inleiding

Dit besluit geeft een toelichting op de reikwijdte en toepassing van Tabel I bij de Wet op de omzetbelasting 1968. In deze tabel zijn goederen en diensten opgenomen waarvoor het verlaagde btw-tarief geldt.

De relevante inhoudelijke aanwijzingen **voor gelegenheid geven tot sportbeoefening** betreffen:

post b 3 (gelegenheid geven tot sportbeoefening):

sportaccommodaties:

- naar aanleiding van rechtspraak van de Hoge Raad vervalt de eis van een gereserveerde ruimte als de sportbeoefening begint en eindigt op of in een sportaccommodatie;
- de voorwaarden waaronder het gelegenheid geven tot sportbeoefening dient plaats te vinden zijn verduidelijkt en versoepeld voor het verrichten van kleine onderhoudsdiensten door de huurder;
- de omschrijving van actieve sportbeoefening is gewijzigd;
- denksporten zoals schaken en bridge kunnen naar maatschappelijke opvattingen worden aangemerkt als sport;
- 'zumba', 'streetdance', 'nia', 'polefitness', 'capoeira' en 'sledehondensport' worden aangemerkt als vormen van actieve sportbeoefening die onder de post vallen;
- de prestatie bestaande in de enkele verhuur van boten valt niet onder de post, ongeacht of de huurder met de boot sportieve activiteiten gaat verrichten;
- het verzorgen van trainingen Xco-walking en Xco-bootcamp is niet aan te merken als het gelegenheid geven tot sportbeoefening in de zin van de post, tenzij is voldaan aan het vereiste dat een sportaccommodatie ter beschikking wordt gesteld.

POST B 3 (Nb. uitgelicht uit totale publicatie)

1. *Inhoud van de post*

De tekst van post b 3 luidt:

'het geven van gelegenheid tot sportbeoefening en baden;'

2. *Het geven van gelegenheid tot sportbeoefening*

2.1 Algemeen

De post gaat over het verlenen van het recht gebruik te maken van een sportaccommodatie die dient voor de actieve sportbeoefening door de mens.

2.2 Sportaccommodatie

Een sportaccommodatie in de zin van de post is een onroerende zaak die is ingericht voor de actieve sportbeoefening door de mens. Voorbeelden zijn: een ijs-, ski-, kart- en golfbaan, een manege, een sporthal, een atletiekbaan en een fitnesscentrum.

Ook openbare ruimtes zoals wegen, bossen en een vliegveld bestemd voor een zweefvliegvereniging en dergelijke kunnen een sportaccommodatie vormen als deze ruimtes voor de duur van de sportbeoefening zijn gereserveerd voor sportbeoefening. Dat kan bijvoorbeeld het geval zijn bij een marathon, een wandeltocht, een wielervedstrijd of een skeelertocht. Van belang daarbij is dat het parcours is gereserveerd voor de sportbeoefenaars die van de organisatie het recht krijgen gebruik te maken van de gereserveerde ruimte (*noot: zie in dit verband HR 2 december 2011, LJN BP 8938*).

Verplaatsbare sportattributen zoals trampolines, klimwanden en zeilboten zijn niet onroerend en zijn dus niet aan te merken als een sportaccommodatie.

2.3 Geven van gelegenheid tot sportbeoefening

Onder de tabelpost valt de prestatie die wordt gekenmerkt door het ter beschikking stellen van een sportaccommodatie aan sporters. Als de dienstverlening van de exploitant van de sportaccommodatie bestaat uit het ter beschikking stellen van een sportaccommodatie van waaruit de deelnemers vertrekken en waar zij ook weer terugkomen en zich verzorgen, is ook sprake van het geven van gelegenheid tot sportbeoefening (*noot: HR 2 december 2011, nr. 11/00311, LJN BU 6507 en HR 6 april 2012, nr. 11/01973, LJN BW 0934*).

Dat het eigenlijke sporten dan plaatsvindt in de openbare ruimte – die niet hoeft te zijn gereserveerd voor de sportbeoefening als hiervoor bedoeld onder 2.2 – doet daaraan niet af.

Het verlaagde btw-tarief is uitsluitend van toepassing in de situatie waarin:

- de ondernemer die gelegenheid geeft tot sportbeoefening (de exploitant) ervoor zorgt dat het gebruik van de accommodatie voor de afnemer van de prestatie is beperkt tot het daarin beoefenen van sport;
- de afnemer de accommodatie gebruikt om zelf te sporten of om anderen onder zijn/haar leiding te laten sporten. Zo is de post ook van toepassing als de afnemer een (sport)vereniging is die haar leden gelegenheid geeft tot sporten of als de afnemer een school is die de leerlingen laat sporten;
- de exploitant een aantal aanvullende diensten verricht. Die diensten bestaan uit het beheer, het onderhoud, het schoonmaken en beveiligen van de accommodatie. Aan deze eis is voldaan als de exploitant de meeste van deze aanvullende diensten zelf verricht of inkoop bij een derde (niet zijnde de huurder). Aan deze eis is niet voldaan als de exploitant deze diensten niet verricht en de huurder (de sportvereniging) deze werkzaamheden zelf verricht. Soms is het echter gebruikelijk dat de sporters tijdens of direct na het sporten zelf voor de beoefening van de sport gebruikelijke werkzaamheden verrichten (zoals het slepen van tennisbanen). In die gevallen kan niet aan de exploitant van de sportaccommodatie worden tegengeworpen dat hij niet zelf die werkzaamheden verricht en daarvoor niet verantwoordelijk is. Ook kan niet aan de toepassing van het verlaagde tarief afdoen dat de huurder (de sportvereniging of de leden daarvan) zelf kleine onderhoudsdiensten (hand- en spandiensten) verricht zoals het trekken van lijnen en het maaien van gras of het verwijderen van onkruid;
- samen met de accommodatie de attributen die noodzakelijk zijn voor het beoefenen van de sport door de exploitant aan de sporter(s) ter beschikking worden gesteld. Bij bepaalde sporten is het gebruikelijk dat de sporters zelf bepaalde sportattributen (bijvoorbeeld tennisrackets) meenemen. In die gevallen kan niet aan de exploitant van de sportaccommodatie worden tegengeworpen dat hij die attributen niet ter beschikking stelt.

In de hiervoor beschreven situatie is geen sprake van vrijgestelde verhuur van een onroerende zaak. Deze uitleg is onder meer gebaseerd op rechtspraak van het HvJ EG in de zaak Stockholm Lindöpark (arrest van 18 januari 2001, zaak C-150/99), waarin het Hof de volgende aanwijzingen geeft:

- vrijstellingen moeten strikt worden uitgelegd;
- alle omstandigheden waaronder een handeling wordt verricht moeten in aanmerking worden genomen om daaruit de kenmerkende elementen naar voren te halen;
- diensten verband houdende met de sportbeoefening moeten zoveel mogelijk als één geheel worden beschouwd;
- het beheer van een terrein waarop de sport wordt beoefend, behelst in het algemeen niet alleen het passief ter beschikking stellen van een terrein;

- aan de terbeschikkingstelling van een terrein waarop de sport wordt beoefend, zullen in de regel voorwaarden worden verbonden met betrekking tot het doel en de duur van het gebruik.

2.4 Terbeschikkingstelling van een sportaccommodatie

De terbeschikkingstelling van een sportaccommodatie (anders dan de levering) is voor de btw in beginsel een naar het verlaagde btw-tarief belaste prestatie. Er is sprake van een prestatie tegen vergoeding als tussen degene die de prestatie verricht en de ontvanger van de prestatie een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld en waarbij de door degene die de prestatie verricht ontvangen vergoeding de reële tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verrichte prestatie. Het verlaagde btw-tarief en een daaraan gekoppeld btw-aftrekrecht geldt onder meer niet als sprake is van een situatie die valt onder de termen van het leerstuk misbruik van recht. Het verlaagde tarief geldt ook niet als de vergoeding voor de terbeschikkingstelling van een sportaccommodatie symbolisch is waardoor het economisch karakter van de handeling ontbreekt.

Misbruik van recht-situatie

Hiervan is sprake als is voldaan aan twee voorwaarden:

1. de betrokken handelingen, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de desbetreffende bepalingen van de BTW-Richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn, leiden ertoe dat in strijd met het door deze bepalingen beoogde doel een belastingvoordeel wordt toegekend;
2. uit een geheel van objectieve factoren blijkt dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen.

Wanneer voor de betrokken economische activiteit een andere verklaring bestaat dan het wezenlijke doel om een belastingvoordeel te verkrijgen, is geen sprake van misbruik van recht. Uit alle feiten en omstandigheden kan overigens wel blijken dat verkrijging van een belastingvoordeel het wezenlijke doel is geweest, ook al hebben daarnaast andere economische doelen op het vlak van bijvoorbeeld marketing, organisatie en garantie mogelijk een bijkomstige rol gespeeld.

De beoordeling of sprake is van een misbruik van recht-situatie dient plaats te vinden aan de hand van het voorwerp, de doelstelling en de gevolgen (niet de aard) van de betrokken transacties in hun onderlinge samenhang bezien. Van een dergelijke situatie is bijvoorbeeld sprake als btw-aftrek wordt gegenereerd door een oneigenlijk samenstel van rechtshandelingen zoals bijvoorbeeld het contractueel heen en weer laten gaan (bijvoorbeeld via verhuur en terughuur) van opstallen terwijl de rechtstoestand die daardoor wordt gecreëerd niet wezenlijk afwijkt van de rechtstoestand die zonder het plaatsvinden van de rechtshandelingen zou zijn ontstaan.

Het gaat hierbij bijvoorbeeld om verhuurstructuren via speciaal daarvoor opgerichte stichtingen met betrekking tot buitensportaccommodaties, waarbij sprake is van situaties die erop zijn gericht om btw-aftrek te genereren, terwijl de feitelijke beschikkingsmacht over het clubgebouw bij de sportvereniging blijft liggen en de sportvereniging de financiering van de investering verzorgt. Omstandigheden die een rol kunnen spelen, zijn bijvoorbeeld:

- de bestuurders van de stichting worden door de vereniging benoemd;
- de stichting is gevestigd op het adres van de vereniging;
- de stichting is financieel afhankelijk van de vereniging;
- de administratie van de stichting wordt gevoerd door de vereniging;
- de taken van de stichting worden uitgevoerd door de vereniging;
- de sportaccommodatie wordt gerenoveerd.

Een voorbeeld:

Een sportvereniging is zelf eigenaar van sportvelden en bijbehorende accommodatie (bijv. kleedruimten/clubgebouw) en wil deze renoveren. Een sportvereniging heeft volgens de wet geen recht op aftrek van voorbelasting voor de renovatiekosten. De activiteiten van de sportvereniging aan de leden zijn namelijk vrijgesteld van btw. Om toch recht op aftrek te creëren worden de sportvelden en de accommodatie door de vereniging geleverd of verhuurd aan een door de vereniging opgerichte stichting die de renovatie voor haar rekening neemt. De stichting trekt de btw op de renovatiekosten af en stelt de sportvelden en de bijbehorende voorzieningen weer als geheel als sportaccommodatie tegen een vergoeding met berekening van btw ter beschikking aan de vereniging. De vergoeding is zodanig dat er in dit samenstel meer aftrek wordt gecreëerd dan volgens de wetgeving mogelijk zou zijn zonder deze constructie, waarbij de contractvoorwaarden niet beantwoorden aan normale marktvoorwaarden.

In dat geval is sprake van een belastingvoordeel verkregen in strijd met het doel van de bepalingen van de BTW-richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn. Deze situatie zal worden bestreden met het leerstuk misbruik van recht. In dit voorbeeld is een stichting een tussenschakel, maar deze situatie kan zich ook voordoen als bijvoorbeeld een gemeente deze rol vervult.

Symbolische vergoeding voor ter beschikkingstelling sportaccommodatie

Als ondernemers zoals gemeenten slechts symbolische vergoedingen berekenen voor de terbeschikkingstelling van sportaccommodaties, vormt die terbeschikkingstelling geen belastbare handeling voor de btw-heffing en bestaat daarvoor ook geen recht op aftrek. De beoordeling of sprake is van een symbolische vergoeding, vergt een beoordeling van alle feiten en omstandigheden.

In algemene zin zijn hiervoor geen grensbedragen aan te geven nu de prijsstelling afhankelijk is van de lokale situatie. De prijzen voor de terbeschikkingstelling van met name buitensportaccommodaties zijn historisch gegroeid en vaak ingegeven door de mate waarin een gemeente de sport binnen haar gemeente wenst te subsidiëren. De prijzen zijn daarmee veelal

onafhankelijk van de kostprijs van de sportaccommodatie en vormen doorgaans geen kostendekkende vergoeding.

De gangbare prijzen voor niet commercieel door gemeenten geëxploiteerde sportaccommodaties variëren op dit moment enorm per gemeente en per verschillende soort sportaccommodatie, zoals grasvoetbalvelden, kunstgrasvoetbalvelden, gymzalen en sportzalen. Voor de bepaling of sprake is van een symbolische vergoeding is van belang welke vergoeding voor soortgelijke in het maatschappelijke verkeer verrichte prestaties wordt bedongen (HR 11/2/2005). Dit is met name het geval als zou blijken dat deze vergoeding abnormaal laag is en niet beantwoordt aan enige economische realiteit.

In het geval de prijs voor de ter beschikking gestelde accommodatie zo sterk neerwaarts afwijkt van hetgeen gemiddeld in die gemeente en/of in een andere soortgelijke gemeenten gebruikelijk is voor de terbeschikkingstelling van sportaccommodaties, is mogelijk sprake van een symbolische vergoeding. Als sprake is van een symbolische vergoeding ontbreekt het economisch karakter aan de terbeschikkingstelling van de sportaccommodatie.

Een voorbeeld:

de laagste prijs voor de terbeschikkingstelling van een sportveld in gemeente X is € 4.902 per jaar. In die gemeente wordt besloten om een soortgelijk sportveld met een vergelijkbare kostprijs aan een vereniging ter beschikking te stellen (verhuren) voor een jaarlijks bedrag van € 100. De € 100 wordt aangemerkt als een symbolische prijs voor de terbeschikkingstelling. Als een dergelijke prijs wordt gehanteerd is er geen sprake van een belastbare economische activiteit en bestaat er geen recht op aftrek.

2.5 Training, instructie en begeleiding

Als de ondernemer die het recht verleent gebruik te maken van de sportaccommodatie ook les, instructie of begeleiding geeft, geldt het verlaagde tarief ook voor die prestaties. Van een dergelijke situatie is sprake als bijvoorbeeld een tennisleraar zelf een tennisbaan huurt waarop hij tennisles geeft aan zijn klant (die ook betaalt voor de sportaccommodatie). Een ander voorbeeld betreft het verzorgen van een schermclinic in de schermschool van de ondernemer die de clinic verzorgt.

Als de ondernemer niet het recht verleent gebruik te maken van de sportaccommodatie maar wel les, instructie of begeleiding geeft, mist de post toepassing. Voorbeelden:

- een ondernemer verzorgt een schermclinic op locatie bij zijn klant;
- een tennisleraar geeft tennislessen aan zijn klanten die lid zijn van een tennisvereniging op tennisbanen van de tennisvereniging. De leden maken op grond van hun lidmaatschapsrechten gebruik van de tennisbaan waarop de les wordt gegeven. De post is in dit geval niet van toepassing omdat de tennisleraar de sportaccommodatie niet zelf ter beschikking stelt. Het is niet voldoende dat de tennisleraar regelt op welke baan de tennisles plaatsvindt.

2.6 Actieve sportbeoefening door de mens

2.6.1 Algemeen

Of sprake is van actieve sportbeoefening door de mens moet aan de hand van het spraakgebruik worden beoordeeld.

2.6.2 Actieve sportbeoefening

Actieve sportbeoefening laat zich in algemene zin omschrijven als een actieve inspanning van lichaam en/of geest met het oogmerk om het lichamelijk en/of geestelijk welzijn te verbeteren, waarbij competitie- en/of spelelementen/spelregels een rol spelen. Naar maatschappelijke opvattingen zijn denksporten (bridge, schaken enz.) aan te merken als sport in de zin van de post.

Bij twijfel kan voor het onderscheid tussen sportbeoefening en andere vormen van recreatie onder meer van belang zijn of voor de activiteiten:

- organisaties (bonden en verenigingen) actief zijn, die zijn aangesloten bij NOC/NSF;
- (spel)regels zijn vastgesteld;
- wedstrijden worden georganiseerd;
- sprake is van lokale activiteiten (recreatie) of van landelijke activiteiten (sport). Tai-chi is een vorm van actieve sportbeoefening. Tai-chi bestaat uit kalmerende praktische oefeningen, gericht op een natuurlijke manier van bewegen en gebaseerd op een oosterse vechtsport. Bovendien worden wedstrijden georganiseerd waar Tai-chi als vechtsport wordt beoefend.

Nia is een vorm van actieve sportbeoefening. Nia is een bewegingsconcept met als doel het verbeteren van de prestaties van lichaam en geest, met opbouw van een goede conditie. Nia is opgebouwd uit 9 verschillende bewegingsvormen: tai-chi, tae kwon do, aikido, yoga, feldenkrais, Alexander technique, jazz dance, modern dance, duncan dance.

In het algemeen is yoga geen vorm van actieve sportbeoefening. Yoga is een combinatie van beweging, rek-, ademhaling- en ontspanningsoefeningen, gericht op de bevordering van het evenwicht tussen lichaam en geest. Yoga vereist een lichamelijke en geestelijke inspanning. Yoga is een vorm van lichaamsbeweging en geestelijke inspanning, die zich kenmerkt door ontspanning door middel van gedoseerde/gecontroleerde lichaamshoudingen. Ook worden geen wedstrijden yoga gehouden. De zogenoemde meditatieve vormen van yoga (zoals raja, bhaktii, inana, karma of tantra yoga) vallen dan ook niet onder de post.

Daarentegen zijn vormen van yoga zoals hatha yoga en iyengar yoga, die hoofdzakelijk fysiek van aard zijn en die erop zijn gericht om door het trainen van vaardigheid en kracht een goede conditie te ontwikkelen wel onder de post te rangschikken. Dergelijke vormen van yoga zijn wat de aard en inspanning van de activiteiten betreft gelijk te stellen aan bijvoorbeeld aerobics en gymnastiek (Hof Den Haag 2 juli 2009, nr. BK-08/00479). Voor de beoordeling of de aangeboden yogalessen onder de post vallen, is niet de benaming waaronder zij worden aangeboden doorslaggevend maar de inhoud van de lessen.

Dansen valt in beginsel niet onder de post. Vormen van dansen die qua inspanning en activiteit vergelijkbaar zijn met andere vormen van actieve sportbeoefening vallen wel onder de post. Hierbij kan worden gedacht aan landelijke en regionale danswedstrijden, danscompetities, internationale danswedstrijden en danskampioenschappen.

De hiervoor bedoelde danswedstrijden worden normaliter georganiseerd door of onder auspiciën van de Nederlandse Algemene Danssportbond of de ANDOS (of de bij beide organisaties aangesloten organisaties) voor de bij die bonden aangesloten geregistreerde actieve wedstrijddansers. De speciale trainingen die voor deze wedstrijddansers worden georganiseerd kunnen ook onder de post worden gerangschikt mits daarbij aan alle voorwaarden voor toepassing van de post is voldaan. 'Zumba', 'streetdance' (noot: *rechtbank Haarlem 11 april 2011, AWB 10-2984*) en 'capoeira' zijn vergelijkbaar zijn met andere vormen van actieve sportbeoefening en vallen onder de post.

XCO en XCO-walking zijn vormen van buitensport waarbij rug-, schouder-, buik- en beenspieren worden versterkt en tegelijkertijd ook de conditie wordt verbeterd. Alleen als bij de beoefening van de sport een sportaccommodatie ter beschikking wordt gesteld, kan sprake zijn van toepassing van de post.

Polefitness (een fitnessvariant van paaldansen) is aan te merken als een vorm van actieve sportbeoefening en valt onder de post; paaldansen als erotisch entertainment (in bijvoorbeeld nachtclubs) is belast naar het algemene btw-tarief.

Activiteiten die in het algemeen worden aangemerkt als spel en vermaak en waarbij dus het recreatieve karakter overheerst, vallen niet onder de post. Van dergelijke activiteiten is sprake bij bijvoorbeeld lasershooting, paintball, en dergelijke.

Als een activiteit naar spraakgebruik geen actieve sportbeoefening is, kan wel sprake zijn van een recreatieve prestatie die in bepaalde gevallen onder post b 14, onderdeel g, valt.

Omdat geen sprake is van actieve sportbeoefening vallen niet onder de post:

- het gelegenheid geven de spieren te versterken op bewegingsbanken (apparaten die door een elektromotor het lichaam of een deel daarvan in beweging brengen). Het lichaam verricht gedurende de behandeling geen actieve inspanning;
- sportmassage;
- de prestatie bestaande in de enkele verhuur van boten (zeilboten met en zonder kajuit, motorsloepen en een motorjacht), ongeacht of de huurder met de boot sportieve activiteiten gaat verrichten.

2.6.3 Actieve sportbeoefening door de mens

Sport waarbij de mens samen met een dier actief de sport beoefent, is sport in zin van de post. Voorbeelden zijn paardensport en sledehondensport. Als de mens het dier alleen begeleidt bij zijn sportieve prestatie, kan niet worden gesproken van actieve sportbeoefening door de mens. De post mist daarom toepassing in laatstgenoemde situaties. Voorbeelden zijn de duivensport en hondensport, zoals agility.

2.6.4 Overgangsregeling

Instellingen die zich bezighouden met het geven van gelegenheid tot sportbeoefening en die al voor 1 januari 2002 gebruik maakten van de per die datum vervallen vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel f, van de wet (vrijstelling voor niet winstbeogende instellingen die zich bezighouden met het geven van gelegenheid tot sportbeoefening), kunnen vrijgesteld blijven exploiteren tot het moment waarop zij zelf willen overgaan tot exploitatie in de belaste sfeer.

3. Het geven van gelegenheid tot baden

3.1 Algemeen

De post geldt voor de diensten door exploitanten van bad- en zweminrichtingen. Tot 1 januari 1999 gold een vrijstelling voor bad- en zweminrichtingen die geen winst beoogden (artikel 11, eerste lid, onderdeel f, van de wet juncto bijlage B, post 11 uitvoeringsbesluit). Exploitanten die voor 1 januari 1999 gebruik maakten van de vrijstelling kunnen de zwembaden e.d. vrijgesteld blijven exploiteren tot het moment dat zij zelf kiezen voor toepassing van het verlaagde tarief.

Onder de post vallen bijvoorbeeld de diensten bestaande in het gelegenheid geven tot, het begeleiden bij of het toezicht houden op:

- zwangerschapszwemmen;
- therapeutisch zwemmen;
- floaten, een activiteit waarbij de floater zijn/haar lichaam laat drijven op warm water waarin zout is opgelost en verder geen enkele activiteit uitoefent;
- het baden in zee vanuit een inrichting op het strand bestaande uit kleedhokjes, douches en sanitaire voorzieningen.

3.2 Sauna-inrichtingen De diensten door exploitanten van sauna's kunnen onder de post worden gerangschikt voor het verschaffen van gelegenheid tot het nemen van saunabaden. Als door exploitanten van sauna's ook andere diensten worden verricht kunnen zich de volgende situaties voordoen:

- de diensten zoals de verhuur van attributen zoals een badjas, badslippers en handdoek zijn bijkomend en delen in de toepassing van het verlaagde tarief voor het baden;

- de diensten zijn zodanig zelfstandig dat zij afzonderlijk beoordeeld moeten worden. Zo zal het door de exploitant van de sauna-inrichting tegen vergoeding gelegenheid geven om gebruik te maken van een zonnebank zijn belast naar het algemene tarief;
- de andere diensten overheersen de dienst van het gelegenheid geven tot baden in die mate dat sprake is van een onplitsbaar geheel van prestaties dat niet onder de post valt. Zo valt een schoonheidsbehandeling die naast een saunabad diverse andere onderdelen bevat (massages, huidbehandelingen e.d.) niet onder de post.

In een aantal zwembaden is het voor bezoekers mogelijk om tegen betaling gebruik te maken van stoombadcabines. Het ter beschikking stellen van een stoombadcabine staat gelijk aan het geven van gelegenheid tot een saunabad.

3.3 Beheren van (zwem)baden

Het beheren van een bad- en zweminrichting die in eigendom toebehoort aan een ander, valt niet onder de post.