



Omzetbelasting. Toelichting Tabel I

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek
Besluit 31 maart 2022, nr. 2022-6334

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 22 december 2017, nr. 2017-16288 (Omzetbelasting. Toelichting Tabel I). Er is een aantal tekstuele wijzigingen en nieuwe 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 betreffen:

- § 3.2 (samengestelde prestaties): de aanwijzingen voor de tarief-toepassing bij samengestelde prestaties zijn aangepast;
- post a 1 (voedingsmiddelen voor menselijke consumptie): producten die niet zijn bestemd, samengesteld en verkocht voor een voedingsfunctie vallen niet onder de post; colloïdaal edelmetaalwater en hallucinerende middelen vallen niet onder de post; CBD-olie die is bestemd om te worden aangewend als aanvulling op eet- en drinkwaren valt onder (onderdeel c van) de post: CBD-olie die door extractie uit vezelhennep wordt gewonnen en die daarna wordt opgelost in olie kwalificeert als kruidenpreparaat, synthetische CBD-olie als voedingssupplement; op basis van jurisprudentie wordt de levering van stikstofcapsules gevuld met lachgas die kennelijk bestemd zijn voor de bereiding van slagroom in onderdeel 4 niet langer uitgesloten van het verlaagde btw-tarief.¹ Dit onderdeel is nog onderwerp van nadere studie; bloesem- en bloemenremedies waarmee menselijke emoties worden beïnvloed vallen niet onder de post;
- post a 3 (pootgoed bestemd voor de teelt van groenten en fruit): de verwijzingen naar de inmiddels vervallen Landbouwwetgeving zijn verwijderd;
- post a 4 (rundvlees, schapen, geiten, varkens en paarden enz.): de levering van sperma van een als dekhengst gebruikt sportpaard valt onder de post;
- post a 8 (verbandmiddelen enz.): steriele wattenstaven die dienen voor geneeskundige doeleinden (zoals opsporing en diagnose van ziekten) vallen onder de post; compressiekousen en -tubes vallen ongeacht de drukwaarde niet onder de post; een siliconen wondcontactlaag met een geperforeerde structuur die dient voor het afdekken van wonden en aanhoudingen valt onder de post; drukverdelende gelpads en gelstrips die dienen om beschadigde en kwetsbare huidoppervlakten te beschermen tegen decubitus vallen onder de post; menstruatieondergoed met dezelfde eigenschappen als uitwendig damesverband zoals het absorberend vermogen en het voorkomen van doorlekken, valt onder de post; ondersteekzakken die in beddenpannen en toiletputten worden gebruikt om urine, ontlasting en braaksel op te vangen vallen niet onder de post;
- post a 28 (water): colloïdaal edelmetaalwater valt niet onder de post;
- post a 29 (kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen enz.): in onderdeel 3.4 is het voorbeeld opgenomen van een unieke decoratieve mozaïekplaat, die soortgelijk is aan een collage; de levering door een taxidermist van een opgezet dier valt niet onder de post;
- post a 30 (boeken, digitale educatieve informatie enz.): in onderdeel 2.2.3 is verduidelijkt wanneer een bijgeleverde ringband bij een kopieerboek met lesmateriaal kan delen in het verlaagde tarief; in onderdeel 2.5 is aan de toepassing van het verlaagde tarief op andere dan papieren fysieke dragers waarop de inhoud van een boek is aangebracht een voorwaarde toegevoegd; in onderdeel 3 is de toepassing van het verlaagde tarief op digitale educatieve informatie op fysieke dragers verduidelijkt en aangepast aan de met ingang van 1 januari 2020 ingevoerde post b 21 (het langs elektronische weg leveren of uitlenen van uitgaven als bedoeld in post a 30); in onderdeel 4.1 is verduidelijkt dat de inhoud van onder de post vallende periodieke uitgaven voor de afnemers hetzelfde moet zijn; in onderdeel 4.2 is opgenomen dat de tabelpost onder voorwaarden ook geldt voor andere dan papieren fysieke dragers waarop de inhoud van dagbladen, weekbladen, tijdschriften en andere periodiek verschijnende uitgaven in de zin van de post is aangebracht;
- post a 31 (braille-papier enz.): verduidelijkt is dat accessoires voor optische leesapparaten niet

¹ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 1 juni 2021, nr. 19/00701 en 19/00702, ECLI:NL:GHARL:2021:5432.



onder de post vallen; de onderdelen 5.1 en 5.3 zijn aangepast aan de tekst van onderdeel f van artikel 34 van de uitvoeringsbeschikking (aangewezen bijzondere gezichtshulpmiddelen) per 1 januari 2018;

- post a 34 (invalidenwagentjes en invalidenkrukken enz.): een aandrijfsysteem dat kennelijk uitsluitend bestemd is om op een handbewogen rolstoel te monteren en met alle benodigde onderdelen als één set wordt geleverd, valt onder de post; zogenoemde ‘tussentreden’ (blokken die worden bevestigd op bestaande traptreden om het hoogteverschil tussen de treden te verminderen) vallen niet onder de post;
- post a 35 (kunstledematen enz.): een kniedistractor wordt aangemerkt als een implantaat en valt onder de post; de aanwijzingen over spier- en zenuwstimulators zijn verduidelijkt en aangepast; softwareproducten die het gebruik en werking van een AED (automatische externe defibrillator) analyseren vallen niet onder de post; de aanwijzing dat preparaten ter reiniging, verzorging, verzachting en bescherming van (kwetsbare) huidoppervlakten van stomapatiënten niet onder de post vallen is verduidelijkt; (partiële en volledige) orthopedische ligorthesen die worden aangemeten en verkocht voor diverse medische aandoeningen zijn niet aan te merken als orthopedische maatkorsetten en vallen niet onder de post;
- post a 37 (katheters enz.): wanneer een snij- of prikfunctie essentieel is voor de juiste werking van een medisch hulpmiddel, is dat hulpmiddel naar spraakgebruik geen katheter; in onderdeel 4.2 zijn een aantal voorbeelden van producten opgenomen die als toebehoren van een katheter worden aangemerkt; orthopedische ligorthesen die worden aangemeten en verkocht voor verschillende medische aandoeningen zijn naar maatschappelijke opvattingen niet aan te merken als (antidecubitus)matrassen; zuurstofcompressors en zuurstofcilinders worden niet aangemerkt als toebehoren bij zuurstofconcentratoren;
- post a 48 (sierteeltproducten): plantenmatten voor groendaken worden onder planten in de zin van de post begrepen; de goedkeuring voor het afsplitsen van de levering van sierteeltproducten van de overige prestaties van hovenierswerkzaamheden geldt ook voor het aanleggen en onderhouden van een groendak. De overige werkzaamheden die nodig zijn voor het aanleggen van een groendak vallen onder het algemene btw-tarief;
- post b 2 (de uitlening van de in de post a 30 bedoelde goederen): in de toelichting op de post is het woord ‘verhuur’ overeenkomstig de per 1 januari 2020 aangepaste tekst van de post vervangen door ‘uitleen/uitlenen’;
- post b 3 (het geven van gelegenheid tot sportbeoefening en baden): onderdeel 2.2 over sportaccommodaties is verduidelijkt en de voorwaarden voor openbare ruimtes die voor de duur van de sportbeoefening gereserveerd zijn voor sportbeoefening is aangepast; in onderdeel 2.3 is de terbeschikkingstelling van een sportaccommodatie aan sporters verduidelijkt; onderdeel 2.4 over kwalificatie van de handeling en misbruik van recht is aangepast; in onderdeel 2.5 is opgenomen dat het verlaagde btw-tarief alleen van toepassing is op tennislessen als een tennisleraar zelf de tennisbaan ter beschikking stelt aan zijn leerlingen; in onderdeel 2.6.2 is verduidelijkt dat het bij sportbeoefening in de zin van de post ten minste moet gaan om een activiteit die wordt gekenmerkt door een niet te verwaarlozen lichamelijke component; het bewegen in het kader van vacuümtherapie/hypoxi in een vacuümcabine met als beoogde doel gewichtsverlies en/of gezondheidsverbetering is niet aan te merken als sportbeoefening;
- post b 8 (het schilderen en stukadoren van woningen na meer dan twee jaren na het tijdstip van ingebruikneming): in onderdeel 3 van de toelichting is de tekst over de vaststelling van de tweejaarstermijn verduidelijkt;
- post b 9 (taxivervoer enz.): het tegen vergoeding verzorgen van het woon-werkverkeer van werknemers door de werkgever in een auto met chauffeur valt onder de post;
- post b 11 (het verstrekken van logies binnen het kader van het hotel-, pension- en vakantiebedrijfsbedrijf enz.): opgemerkt wordt dat als het COA de gehuurde accommodatie zelf van standaard meubilair voorziet dit niet in de weg staat aan de toepassing van de post;
- post b 14, onderdeel g (het verlenen van toegang tot attractieparken, speel- en siertuinen, en andere dergelijke primair en permanent voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorzieningen): de voorwaarden waaraan moet zijn voldaan om een voorziening onder de post te kunnen rangschikken zijn nader omschreven c.q. verduidelijkt; een schip met een horeca-, dans- en badinrichting valt niet onder de post;
- post b 15 (de diensten van exploitanten van reizende inrichtingen voor vermaak op kermissen); in onderdeel 2 is een nadere omschrijving van het begrip kermissen opgenomen op basis van jurisprudentie;
- post b 17 (het optreden door uitvoerende kunstenaars): het schminken van bezoekers op bedrijfsfeesten, festivals en dergelijke gelegenheden kwalificeert niet als een optreden door een uitvoerend kunstenaar; de diensten van een tolk die voor blinde en slechtziende theaterbezoekers verslag doet van hetgeen op het podium van een voorstelling gebeurt is geen optreden in de zin van de post;
- post b 21 (het langs elektronische weg leveren of uitleen van uitgaven als bedoeld in post a 30 enz.): vanaf 1 januari 2020 is het verlaagde btw-tarief op deze diensten van toepassing.



§ 2. Gebruikte begrippen en afkortingen

Waar in het besluit het begrip 'levering' wordt gebruikt, moeten daaronder ook de intracommunautaire verwerving en invoer worden begrepen.

De in dit besluit gehanteerde term 'aan de hand van het spraakgebruik' moet worden gelezen als synoniem van 'naar maatschappelijke opvattingen'.

Btw	Omzetbelasting
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU L 347 van 11 december 2006)
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
HR	Hoge Raad
Uitvoeringsbeschikking	Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968
Uitvoeringsbesluit	Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968
Wet	Wet op de omzetbelasting 1968

§ 3. Algemene opmerkingen bij de tabelposten

§ 3.1 Btw-tarief bij invoer

De manier waarop het btw-tarief bij invoer wordt bepaald, is vastgelegd in artikel 20 van de wet. Uit dit artikel blijkt dat voor de bepaling van het btw-tarief de omzetbelastingwetgeving (en niet de douanewetgeving) bepalend is. Het verlaagde btw-tarief bij invoer is van toepassing als de goederen zijn te rangschikken onder één van de posten van Tabel I. De douanewetgeving is alleen van belang als daar uitdrukkelijk bij wordt aangesloten.

§ 3.2 Samengestelde prestaties

§ 3.2.1 Algemeen

Bij transacties die uit meerdere leveringen en/of diensten bestaan (samengestelde prestaties) moet voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief van Tabel I eerst worden bepaald of sprake is van één levering of één dienst of van meerdere afzonderlijke leveringen en/of diensten.

Elke prestatie (levering of dienst) moet normaliter als onderscheiden en zelfstandig worden beschouwd. Op dit uitgangspunt bestaan twee uitzonderingen. Er is sprake van één enkele prestatie als (1) een prestatie bijkomend is bij een hoofdprestatie en (2) als prestaties één ondeelbare economische prestatie vormen.²

Voor de beoordeling of sprake is van één of meer prestaties is het feit dat door de leverancier van de goederen of diensten één prijs in rekening wordt gebracht niet van doorslaggevende betekenis. Het gaat om de zienswijze van de modale consument. Het berekenen van één prijs kan wel een aanwijzing zijn.

Bij een samengestelde prestatie bepalen de meest kenmerkende elementen van die prestatie of het geheel is aan te merken als één enkele prestatie en hoe die prestatie moet worden gekwalificeerd, rekening houdend met de zienswijze van de modale consument.

§ 3.2.2 Bijkomende prestaties bij een hoofdprestatie

Bijkomende prestaties zijn prestaties die voor de modale consument geen doel op zich vormen, maar een middel zijn om de hoofdprestatie optimaal te kunnen gebruiken of om deze zo aantrekkelijk mogelijk te maken. De omstandigheid dat één vaste prijs wordt berekend ongeacht of naast de hoofdprestatie ook andere prestaties worden afgenomen, zal er sneller toe leiden dat die andere prestaties als bijkomende prestaties worden aangemerkt.

Als binnen de kring van afnemers van de hoofdprestatie het belang bij het afnemen van de bijkomende prestatie onderling verschilt, is dat een aanwijzing dat geen sprake is van een bijkomende prestatie.³ Hetzelfde geldt voor de omstandigheid dat een afzonderlijke vergoeding voor de bijkomende prestatie wordt gegeven.

² HvJ 18 januari 2018, C-463/16 (Stadion Amsterdam CV), ECLI:EU:C:2018:22 en HvJ 2 juli 2020, C-231/19 (Blackrock Investment Management (UK)), EU:C:2020:513.

³ HR 13 oktober 2017, nr. 15/05195, ECLI:NL:HR:2017:2598.



mende prestatie wordt berekend en voor de omstandigheid dat de afnemer een keuze heeft om de bijkomende prestatie al dan niet af te nemen.⁴

Als sprake is van één enkele prestatie die bestaat uit twee te onderscheiden elementen waarvan het ene het hoofdelement en het andere het bijkomende element vormt en waarvoor – als zij afzonderlijk werden verricht – verschillende tarieven zouden gelden, moet die enkele prestatie worden belast naar het btw-tarief dat geldt voor de hoofddienstprestatie.⁵

§ 3.2.3 Eén ondeelbare economische prestatie

Prestaties kunnen zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij vanuit de positie van de modale consument, objectief gezien één ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn. Een aanwijzing daarvoor is dat de prestaties afzonderlijk niet het vereiste praktische nut hebben voor de afnemer.

Eén ondeelbare economische prestatie moet worden belast naar het btw-tarief dat geldt voor de overheersende prestatie. De overheersende prestatie bepaalt het karakter van de prestatie.

§ 3.2.4 Splitsen vergoeding

Bij een samengestelde prestatie tegen één vergoeding die voor de tarieftoepassing in zelfstandige delen moet worden gesplitst, bestaan voor de methode van splitsing de volgende mogelijkheden:

- de toerekening vindt plaats op basis van de gangbare prijzen (marktwaardemethode);
- de vergoedingen voor de verschillende deelprestaties zijn in beginsel evenredig aan de bedragen die voor de verschillende prestaties als zodanig in rekening zijn gebracht/ontvangen;
- de vergoeding kan aan de verschillende deelprestaties worden toegerekend op basis van de verhouding van de inkooprijzen of kostprijzen;
- de toerekening van de vergoeding aan de verschillende deelprestaties moet worden geschat op basis van een methodiek die een objectief en reëel beeld geeft van de waarde van de afzonderlijke prestaties.

De belastingplichtige moet bij de splitsing van een vergoeding de marktwaardemethode hanteren. Als dat niet mogelijk is of wordt aangetoond dat splitsing op basis van de werkelijke kosten of op basis van een andere methode een objectief en reëel beeld geeft van de vergoeding voor de afzonderlijke prestaties, kan de vergoeding via een andere methode gesplitst worden.⁶

§ 4. Bijzondere situaties

§ 4.1 Verpakkingen

Verpakkingen dienen als omhulsel voor (andere) producten. Bij het begrip ‘verpakkingen’ kan worden gedacht aan:

- wegwerpverpakkingen (bijv. het plastic, papieren, kartonnen, glazen of kunststof omhulsel van goederen);
- kratten.

Verpakkingen zijn voor de modale afnemer niet meer dan een onderdeel van de producten die hij koopt. De verpakking gaat op in de levering van het product. Cadeauverpakkingen zijn in de regel een vorm van bijkomend dienstbetoon.

Bijzondere verpakkingen die voor de consument een zelfstandige gebruikswaarde hebben, moeten onder omstandigheden wel afzonderlijk worden beschouwd. Dat is bijvoorbeeld het geval als de verpakking een geldswaarde vertegenwoordigt die gelet op de waarde van het verpakte product aanzienlijk is (en die ook tot uitdrukking komt in de verkoopprijs van de combinatie).

§ 4.2 Verpakte combinaties van goederen

Combinaties van goederen kunnen ook samen verpakt worden aangeboden. Dat is bijvoorbeeld het geval bij een kerstpakkett dat een verpakte combinatie vormt van onder post a 1 vallende eet- en drinkwaren (verlaagd btw-tarief), alcoholische dranken (algemeen btw-tarief) en gebruiks- of cadeauartikelen (algemeen btw-tarief). Voor de tarieftoepassing moeten de goederen die tot de combinatie

⁴ HR 17 augustus 2018, nr. 16/05128, ECLI:NL:HR:2018:1318.

⁵ HvJ C-463/16 (Stadion Amsterdam CV), eerder aangehaald.

⁶ Zie in dit verband HR 23 februari 2007, nr. 42 387, ECLI:NL:HR:2007:AZ9108.



behoren steeds afzonderlijk in aanmerking worden genomen, mits deze goederen ook afzonderlijk voor de modale consument te verkrijgen zijn.

§ 4.3 Candy novelties

'Candy novelties' bestaan uit een combinatie van goederen waarbij bepaalde goederen onder het verlaagde btw-tarief vallen (meestal snoepgoed) en andere goederen (meestal speelgoed) onder het algemene btw-tarief. Candy novelties worden voor één prijs verkocht en op verschillende manieren aangeboden. Het komt voor dat het snoepgoed in het speelgoed is 'verpakt', maar de omgekeerde situatie is ook mogelijk. In een aantal gevallen worden het snoepgoed en het speelgoed los van elkaar, maar als één combinatie, aangeboden.

Candy novelties hebben betrekking op een breed assortiment goederen waarbij de waarde van de samenstellende delen sterk kan variëren. Bijvoorbeeld:

- chocolade-eieren die speelgoedfiguurtjes bevatten;
- speelgoedfiguurtjes waaraan snoepgoed is bevestigd;
- plastic vormpjes met bijgeleverde bakmix, chocolade, kleurmiddelen e.d., waarmee kinderen zelf koekjes, figuurtjes en dergelijke kunnen maken;
- 'feest' pakketjes voor kinderen, bestaande uit zakjes die gevuld zijn met snoepgoed, kauwgom en dergelijke en speelgoedpoppetjes of ballonnen.

Voor de tarieftoepassing op een als candy novelty aan te merken combinatie van goederen geldt als uitgangspunt dat de verschillende delen (het snoepgoed en het speelgoed) afzonderlijk worden beoordeeld. Dit geldt niet als de zelfstandigheid van de delen verloren is gegaan of als één der delen ten opzichte van de andere delen zodanig belangrijk is dat de andere delen daarin kunnen worden geacht te zijn opgegaan. Als een ondernemer geen splitsing kan of wil aanbrengen tussen het snoepgoed en het speelgoed, moet de candy novelty worden belast naar het algemene btw-tarief.

Als de verkoopprijs (inclusief btw) van een candy novelty minder dan € 1,50 bedraagt, kan op de levering ervan het verlaagde btw-tarief worden toegepast. Voor deze gevallen wordt er door de in de praktijk opgedane ervaringen van uitgegaan dat het snoepgoed het kenmerkende element van de prestatie is en het bijgeleverde speelgoedfiguurtje alleen is bedoeld om het snoepgoed aantrekkelijker te maken. Dit geldt ook bij grootverpakkingen als de individuele candy novelty als zodanig op de markt wordt gebracht voor een prijs die lager is dan € 1,50.

§ 4.4 Pensionstalling van paarden

De door het Gerechtshof 's-Hertogenbosch bepaalde driedeling in acht nemende, kan de ondernemer uitgaan van de navolgende toedeling van het bedrag dat aan de klant in rekening wordt gebracht voor de pensionstalling van paarden.⁷

Ruitersportcentra met pensionstalling met zowel een buiten- als een binnenrijbaan (rijaccommodatie):

- | | |
|--|---------------------|
| – 1/3 verhuur box | vrijgesteld van btw |
| – 1/3 gelegenheid bieden tot sportbeoefening | verlaagd btw-tarief |
| – 1/3 overige prestaties | algemeen btw-tarief |

Ruitersportcentra met pensionstalling met alleen een buitenrijbaan:

- | | |
|--|---------------------|
| – 35% verhuur box | vrijgesteld van btw |
| – 12,5% gelegenheid bieden tot sportbeoefening | verlaagd btw-tarief |
| – 52,5% overige prestaties | algemeen btw-tarief |

Pensionstalling met alleen stalling en géén rijbaan:

- | | |
|--------------------------|---------------------|
| – 35% verhuur box | vrijgesteld van btw |
| – 65% overige prestaties | algemeen btw-tarief |

Het betreft hier een met de branche overeengekomen richtlijn. Wanneer een ondernemer van deze richtlijn wenst af te wijken omdat naar zijn mening de bij hem aanwezige situatie wezenlijk afwijkt van de hiervoor opgenomen richtlijnen, dient hij dit aannemelijk te maken.

§ 4.5 Bezorgkosten

Als de ondernemer goederen levert en hij ook degene is die zich verbonden heeft de goederen bij de klant te bezorgen, is voor wat de bezorging betreft sprake van een bijkomende prestatie die opgaat in

⁷ Gerechtshof 's-Hertogenbosch 20 maart 2008, nr. 06/00369, ECLI:GHSHE:2008BD1421.



de levering van de goederen. Bij levering van goederen naar verschillende btw-tarieven moeten de bezorgkosten naar verhouding van de vergoedingen exclusief de bezorgkosten worden toegerekend.

§ 5 Toelichting op de tabelposten

Hierna worden de tabelposten waar nodig toegelicht.

POST A 1

1. Inhoud van de post

voedingsmiddelen, te weten:

- eet- en drinkwaren die plegen te worden aangewend voor menselijke consumptie;*
- producten die kennelijk zijn bestemd om te worden aangewend voor de bereiding van de onder a bedoelde eet- en drinkwaren en daarin geheel of ten dele opgaan;*
- producten die zijn bestemd om te worden aangewend als aanvulling op dan wel ter vervanging van de onder a bedoelde eet- en drinkwaren;*

met dien verstande dat tot de voedingsmiddelen niet worden gerekend alcoholhoudende dranken;

2. Voedingsmiddelen

2.1 Algemeen

De meeste voedingsmiddelen kunnen worden gerangschikt onder post a 1, onderdeel a (eet- en drinkwaren). De onderdelen b en c van de post zijn opgenomen om te bereiken dat de in die onderdelen genoemde producten, als zij niet rechtstreeks kunnen worden aangemerkt als eet- en drinkwaren, ook vallen onder het begrip voedingsmiddelen.

Voor de uitleg van het begrip 'voedingsmiddelen' zijn de maatschappelijke opvattingen leidend.⁸ Met voedingsmiddelen worden alleen producten bedoeld die zijn bestemd voor oraal gebruik. Producten die niet zijn bestemd, samengesteld en verkocht voor een voedingsfunctie, vallen niet onder de post.⁹ De vorm van de voedingsmiddelen is niet van belang; zowel verse, bereide als verduurzaamde voedingsmiddelen vallen onder de post.

2.2 Levering of dienst

Het verstrekken van voedingsmiddelen voor gebruik ter plaatse binnen het kader van het hotel-, café-, restaurant-, pension- en aanverwant bedrijf is een dienst. Deze verstrekking valt niet onder post a 1, maar is op grond van post b 12 belast naar het verlaagde btw-tarief.

De verstrekking van voedingsmiddelen in snackbars, snackwagens of bioscoopfoyers vormt een levering van goederen. Als de diensten overheersen waarmee de levering van de eetwaren gepaard gaat, is sprake van een dienst.

De activiteiten van een partyservice vormen dienstverrichtingen tenzij spijzen worden geleverd zonder verder aanvullend dienstbetoon of wanneer blijkens andere bijzondere omstandigheden de levering van de spijzen het overheersende bestanddeel van de handeling is.¹⁰

3. Eet- en drinkwaren (onderdeel a van de post)

Het begrip eet- en drinkwaren moet ruim worden opgevat. De maatschappelijke opvattingen over wat het begrip inhoudt, zijn daarbij leidend. Ook producten die pas geschikt zijn voor menselijke consumptie na een bepaalde bewerking (zoals het ontdoen van de schil) of na bereiding (toevoeging van water, koken, opwarmen en dergelijke) vallen eronder.

Het moet gaan om eet- en drinkwaren die kennelijk bestemd zijn voor menselijke consumptie.

Voorbeelden van goederen die onder de post vallen:

- snoepgoed, waaronder kauwgom;

⁸ Zie in dit verband HvJ 1 oktober 2020, C-331/19 (Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2020:786.

⁹ HR 18 december 2020, nr. 17/01725 bis, ECLI:NL:HR:2020:2082.

¹⁰ HvJ 10 maart 2011, C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09 (Manfred Bog), ECLI:EU:C:2011:135.



- water dat niet onder post a 28 valt maar dat specifiek als voedingsmiddel herkenbaar is, bijvoorbeeld gesteriliseerd en gedemineraliseerd water;
- alle soorten ijsjes die alcohol bevatten en die als consumptie-ijs worden verkocht. Dit geldt ook voor de zogenoemde push-up waterijsjes met alcohol. Het maakt daarbij niet uit of de koper deze ijsjes nog zelf moet invriezen omdat het de bedoeling is dat het product als een ijsje en niet als drank wordt geconsumeerd.

Voorbeelden van goederen die niet onder de post vallen:

- pruimtabak en dergelijke genotmiddelen;
- hallucinerende middelen er dergelijke genotmiddelen (zoals magic truffels/sclerotia);
- (seks) lustopwekkende middelen (zoals afrodisiaca);¹¹
- producten die in het algemeen niet door mensen worden geconsumeerd, zoals bevroren spiering die als aasvis wordt verkocht aan sportvissers;
- colloïdaal edelmetaalwater: water dat heel kleine deeltjes edelmetaal bevat en dat daardoor niet is bestemd om te drinken en dat ook niet is aan te merken als een product ter aanvulling op of ter vervanging van eet- en drinkwaren.

4. Ingrediënten (onderdeel b van de post)

Onderdeel b van de post betreft producten die kennelijk zijn bestemd om te worden aangewend voor de bereiding van de in onderdeel a van de post bedoelde eet- en drinkwaren en die daarin geheel of ten dele opgaan.

Met het begrip bereiding wordt bedoeld op zowel de huishoudelijke als de industriële bereiding van eet- en drinkwaren. Voor de voedingsmiddelenindustrie gaat het om producten als vruchtenpulp, diverse extracten, conserveringsmiddelen en geur-, kleur- en smaakstoffen. Meer in het algemeen kan worden gedacht aan producten als gist, meel, bak- en braadmiddelen, kruiden, specerijen, zout, aroma's en essences.

Bij ingrediënten gaat het om een breed scala aan producten: niet alleen producten die zijn vervaardigd uit natuurlijke grondstoffen maar ook producten die zijn vervaardigd uit chemische grondstoffen. Producten waarvan alleen bepaalde – bijvoorbeeld aromatische – bestanddelen opgaan in de eet- en drinkwaren zijn ook aan te merken als ingrediënten (zoals koffie, thee, kruidnagels en laurierbladeren).

Soms moet binnen een groep producten een onderscheid worden gemaakt tussen producten die kennelijk wél voor menselijke consumptie zijn bestemd (verlaagd btw-tarief) en producten die kennelijk niet voor menselijke consumptie zijn bestemd (algemeen btw-tarief).

Voorbeelden:

Wel bestemd voor menselijke consumptie	Niet bestemd voor menselijke consumptie
Tafelazijn	Schoonmaakazijn
koolzuurgas (CO ₂) dat, gelet op de cilinder waarin het wordt geleverd, uitsluitend kan worden aangewend voor de bereiding van koolzuurhoudende frisdranken waarin het opgaat	koolzuurgas voor andere toepassingen
tuinkruiden: tuinkruiden die plagen te worden aangewend voor menselijke consumptie	tuinkruiden die (vrijwel) uitsluitend worden aangewend als grondstof voor de bereiding van geneesmiddelen
kaascoating die ter conservering op de kaaskorst wordt aangebracht en die geschikt is voor consumptie	kaascoating, zoals 'plasticoat', die niet geschikt is voor menselijke consumptie

Niet onder de post vallen essentiële oliën (ook wel etherische oliën genoemd) omdat ze gewoonlijk niet zijn bestemd voor de bereiding van eet- en drinkwaren. Het gaat hier om sterk geurende oliën, bereid uit kruiden, planten of bomen, die worden gebruikt als luchtverfrisser, bij de lichaamsverzorging en in het kader van aromatherapie.

Ook plantaardige olie die wordt geleverd om te worden gebruikt als motorbrandstof valt niet onder de post.

¹¹ HR 18 december 2020, ECLI:NL:HR:2020:2082, eerder aangehaald.



5. Producten die zijn bestemd als aanvulling op of als vervanging van de in onderdeel a van de post bedoelde eet- en drinkwaren (onderdeel c van de post)

5.1 Algemeen

Onderdeel c van de post betreft producten die zijn bestemd om te worden aangewend als aanvulling op of ter vervanging van de in onderdeel a van de post bedoelde eet- en drinkwaren. Deze producten kunnen mogelijk niet in de strikte zin van het woord worden beschouwd als voedingsmiddelen maar het is wenselijk dat zij toch daaronder worden begrepen. Te denken valt aan voedingspreparaten en/of voedingssupplementen zoals vitaminen, mineralen, kruidenpreparaten, vermageringsproducten, vezeltabletten en synthetische CBD-olie. Haarlemmerolie, een product dat wordt aangeprezen als een huismiddel ter bestrijding van tal van kwalen en ongemakken bij mens en dier, is vanwege de vele aanwendingsmogelijkheden niet aan te merken als een voedingspreparaat.

5.2 Kruidenpreparaten

Kruidenpreparaten die een aanvulling of vervanging zijn van de in onder post a 1, letter a bedoelde eet- en drinkwaren vallen onder de post. Voorbeelden van kruidenpreparaten die onder de post kunnen vallen zijn:

- kruidenextracten waarvan volgens de gebruiksaanwijzing per keer enige druppels in water moeten worden opgelost;
- kruidenhoestsiropen;
- door homeopaten verstrekte (kruiden)preparaten die niet zijn aan te merken als geneesmiddel in de zin van post a 6 van Tabel I;
- CBD-olie: olie waarin Cannabidiol, dat door extractie uit vezelhennep wordt gewonnen, is opgelost.

Bloesem- en bloemenremedies waarmee menselijke emoties worden beïnvloed vallen niet onder de post, zie in dit kader onderdeel 2.1. Ik heb besloten dat voor deze bloesem- en bloemenremedies tot 1 juli 2022 het verlaagde tarief kan worden toegepast.

Als de hiervoor opgesomde producten in vloeibare vorm worden geleverd, bevatten zij soms alcohol. Als volgens het gebruiksvorschrift slechts enkele malen per dag een kleine hoeveelheid mag worden ingenomen – bijvoorbeeld enkele druppels of een lepel – worden zij niet als alcoholhoudende dranken aangemerkt.

Kruidenpreparaten die opgelost in alcohol in de handel worden gebracht, vallen niet onder de post. Deze producten worden aangemerkt als alcoholhoudende dranken. Te denken valt aan kruidenwijn en op likeuren lijkende kruidenextracten. Kruidendranken met een alcoholgehalte van niet meer dan 1,2% worden niet aangemerkt als alcoholhoudende dranken.

6. Alcoholhoudende dranken

6.1 Algemeen

Alcoholhoudende dranken worden niet aangemerkt als voedingsmiddelen en vallen derhalve onder het algemene btw-tarief. Voor het onderscheid tussen alcoholvrije en alcoholhoudende dranken is het alcoholgehalte van belang. Voor bier (waaronder ook de mengsels van bier met wijn of limonade) ligt de grens op 0,5%. Voor andere alcoholhoudende dranken zoals wijn, port, sherry en gedistilleerd ligt de grens op 1,2%. Met het begrip dranken wordt bedoeld op producten die naar maatschappelijke opvattingen als zodanig worden aangemerkt. In verband hiermee vallen onder het begrip alcoholhoudende dranken ook samengestelde alcoholhoudende dranken zoals advocaat, boerenjongens en boerenmeisjes. Eetwaren die alcoholhoudende stoffen bevatten (zoals bonbons en consumptie-ijsjes die alcohol bevatten) vallen niet onder het begrip alcoholhoudende dranken maar onder het begrip voedingsmiddel. De vergoeding voor alcoholhoudende dranken (ook bij all-in prijzen voor eten en drinken) valt nooit onder het verlaagde btw-tarief.¹²

6.2 Alcoholhoudende essences

Alcoholhoudende essences worden niet als alcoholhoudende dranken aangemerkt. Als zij kennelijk zijn bestemd voor de bereiding van de onder post a 1, onderdeel a bedoelde eet- en drinkwaren, vallen zij onder het verlaagde btw-tarief.

¹² HR 8 november 2019, nr. 18/00405, ECLI:NL:HR:2019:1724.



7. Verstrekking van voedingsmiddelen door commerciële internaten

Commerciële internaten houden zich bezig met de volledige verzorging van de aan hun zorgen toevertrouwde minderjarigen. De dienstverlening door de commerciële internaten bestaat onder meer uit het verlenen van huisvesting en bewassing en het vormen en begeleiden van de minderjarigen. De samenstellende elementen van deze dienstverlening zijn zo nauw met elkaar verbonden dat zij één prestatie vormen, waarop het algemene btw-tarief van toepassing is. Internaten verstrekken ook voedingsmiddelen. Een redelijke wetstoepassing brengt met zich mee dat het deel van de vergoeding dat is toe te rekenen aan de verstrekking van de in deze post bedoelde voedingsmiddelen wordt belast naar het verlaagde btw-tarief. Dat gedeelte wordt gesteld op de aan de voedingsmiddelen toe te rekenen kosten, met inbegrip van een toe te rekenen deel van de constante algemene kosten, vermeerderd met een op basis van de totale kosten bepaald deel van de winst.

POST A 2

1. Inhoud van de post

granen en peulvruchten die niet zijn te rangschikken onder post a 1;

2. Algemeen

De post heeft betrekking op de granen en peulvruchten die niet als voedingsmiddel als bedoeld in post a 1 kunnen worden aangemerkt.

3. Granen

Onder de post vallen bijvoorbeeld tarwe, rogge, haver, maïs, rijst, sorghumzaad, milletzaad, gierst, gerst en gort. Granen en peulvruchten die als vogelvoer worden verkocht, vallen onder de post. Een redelijke wetstoepassing brengt met zich mee dat de post ook van toepassing is als aan het vogelvoer voor maximaal 5% oliehoudende zaden zijn toegevoegd.

Voorbeelden van goederen die onder de post kunnen worden gerangschikt:

- gepeld en gebroken graan;
- rijstmeel (ook rijstvoedermeel), gerstvoermeel en havermoutafvalmeel;
- zemelgrint;
- maïs-, rogge- en tarwekiemen;
- boekweit en boekweïtdoppen;
- mengsels die uitsluitend al dan niet gebroken granen en/of meel en bloem van granen bevatten.

Als er andere bestanddelen worden toegevoegd zoals (gemalen) veekeuken, dierlijke eiwitten, vitaminen en mineralen, vallen de mengsels niet onder de post. Niet onder de post vallen pellets (kleine brokken die worden gemaakt door het persen van verschillende soorten meel en bloem).

4. Peulvruchten

Getoaste sojabonen vallen onder de post. Dit zijn sojabonen waaruit – door verhitting met stoom – een stof wordt verwijderd die de groei van eenmagige dieren belemmert.

Niet onder de post vallen:

- voor de teelt van peulvruchten bestemde zaden en serradellazaad. Wél vallen deze zaden onder post a 41;
- erwten- en bonenmeel. Dit zijn gemalen schillen, delen van zaadlobben en kiemen die als bijproduct vrijkomen bij de bereiding van voedingsmiddelen uit erwten en bonen.

POST A 3

1. Inhoud van de post

pootgoed bestemd voor de teelt van groenten en fruit;

2. Pootgoed

Onder de post vallen zowel de jonge groente- en fruitplanten die zijn bestemd voor de uitpoot van groenten en fruit als de delen van dergelijke planten (zoals wortels en wortelstokken). Voorbeelden van dergelijke planten zijn: plantuitjes, witlofwortelen, rabarberplanten, aardbeiplanten, champignonbroed en champignonmycelium.



Niet onder de post vallen champignoncompost en compost voor andere eetbare paddestoelen (zowel entbaar, geënt als doorgroeid) en champost, een champignoncompost die na de oogst is uitgeput en die als bodemverbeteraar kan worden gebruikt.

POST A 4

1. Inhoud van de post

- a. *rundvee, schapen, geiten en varkens;*
- b. *andere dan de onder a vallende dieren die kennelijk zijn bestemd voor de voortbrenging of de productie van de in post 1 bedoelde voedingsmiddelen of die kennelijk zijn bestemd voor gebruik in de landbouw, alsmede dieren die kennelijk zijn bestemd voor het fokken van die dieren;*
- c. *slachtafvallen van de onder a en b vallende dieren;*
- d. *goederen die kennelijk zijn bestemd voor de voortplanting van de onder a en b vallende dieren;*

2. Dieren die kennelijk zijn bestemd voor de voortbrenging of de productie van voedingsmiddelen (onderdeel b van de post)

Onder de post vallen dieren die kennelijk zijn bestemd voor de voortbrenging of de productie van voedingsmiddelen als bedoeld in post a 1 doordat zij zelf rechtstreeks voedingsmiddelen voortbrengen of doordat zij als voedingsmiddel zullen dienen.

Voorbeelden van dergelijke dieren zijn:

- slachtpaarden;
- slachtkuikens;
- legkippen;
- hazen;
- fazanten;
- garnalen, mosselen, en dergelijke zeeweekdieren;
- diverse vissoorten zoals zalm en forel;
- konijnen die kennelijk zijn bedoeld voor consumptie door de mens.

2.1 Dieren die kennelijk zijn bestemd voor gebruik in de landbouw (onderdeel b van de post)

Als dieren die kennelijk (=primair en daadwerkelijk) zijn bestemd voor gebruik in de landbouw worden bijvoorbeeld aangemerkt bosbouwpaarden of trekpaarden.

2.2 Fokmerries en dekhengsten

Als een fokmerrie of dekhengst uitsluitend wordt gebruikt in de fokkerij geldt voor de levering van dat dier het verlaagde btw-tarief.

Goedkeuring

Het komt regelmatig voor dat een dekhengst of fokmerrie zowel wordt gebruikt in de fokkerij als in de sport. Ik keur goed dat dan op praktische gronden de vergoeding die voor het dier in rekening wordt gebracht proportioneel mag worden gesplitst in een deel dat betrekking heeft op de fokactiviteiten van het dier en een deel dat betrekking heeft op zijn sportactiviteiten. Daarbij mag worden uitgegaan van een verdeling voor de dekhengst van 75% (verlaagd btw-tarief) – 25% (algemeen btw-tarief) en voor de fokmerrie van 50% (verlaagd btw-tarief) – 50% (algemeen btw-tarief). Het betreft hier een met de branche overeengekomen richtlijn. Als een ondernemer van deze richtlijn wenst af te wijken omdat naar zijn mening zijn situatie wezenlijk afwijkt van de hiervoor opgenomen richtlijn, dient hij dit aannemelijk te maken.

2.3 Voorbeelden van dieren die niet onder onderdeel b van de post vallen:

- zangvogels, sierduiven, aquariumvissen en dergelijke;
- hommelskolonies voor de bestuiving van cultuurgewassen in de tuinbouwsector;
- gevogelte en wild dat niet is bestemd voor consumptie maar dat (bijvoorbeeld) is bestemd voor dierentuinen, onderwijsinstellingen of parken of dat is bestemd om als huisdier te worden gehouden.



3. Slachtafvallen (onderdeel c van de post)

Onder slachtafvallen vallen niet dierlijke resten die zijn aan te merken als voedingsmiddel als bedoeld in post a 1.

Slachtafvallen die alleen een gebruikelijke bewerking hebben ondergaan (zoals schoonmaken, zouten, drogen of bevriezen) vallen ook onder de post.

Onder de post vallen geen huiden, horens, haren en zwoerd.

Beenderen als afzonderlijke goederen vallen niet onder de post. Het verlaagde btw-tarief kan echter wel op beenderen van toepassing zijn als zij op grond van post a 1 als voedingsmiddelen zijn aan te merken (soepbeenderen kunnen bijvoorbeeld op grond van onderdeel b van post a 1 als ingrediënt worden aangemerkt).

Karkassen bestaan (nagenoeg) geheel uit beenderen en vallen derhalve niet onder de post. Vlees, spierweefsel of huid dat eventueel nog aan het karkas zit, heeft geen zelfstandige betekenis en gaat op in de beenderstructuur van het karkas.

Een redelijke wetstoepassing brengt met zich mee dat alleen slachtafvallen onder de post vallen die gemalen of gesneden, in zakjes verpakt of in worstvorm in de handel worden gebracht onder de benaming honden- en kattenvoer of een soortgelijke aanduiding. Daarbij mag het eindproduct maximaal 4% zetmeel bevatten. Andere bewerkingen (bijvoorbeeld steriliseren) of toevoegingen van andere producten dan slachtafvallen zelf zoals groenten, mineralen, vitaminen, geneesmiddelen, (vermalen of gesneden) beenderen of vlees dat geen slachtafval is, zijn niet toegestaan. Als dat toch gebeurt, is het product belast naar het algemene btw-tarief.

4. Levering van sperma en embryo's voor de voortplanting van de onder a en b vallende dieren (onderdeel d van de post)

Onderdeel d van de post is van toepassing op de levering en invoer van goederen, zoals sperma en embryo's, bestemd voor de voortplanting van de in onderdeel a en b bedoelde dieren. Het gaat hier om de levering van deze goederen. De dienst van het kunstmatig insemineren en het transplanteren van embryo's valt niet onder deze post.

In onderdeel 2.2 van de toelichting bij deze post is goedgekeurd dat sportpaarden die ook voor de fokkerij gebruikt worden, voor een deel als fokpaarden mogen worden aangemerkt. Door deze goedkeuring valt ook de levering van sperma van een als dekhengst gebruikt sportpaard onder de post.

POST A 6

1. Inhoud van de post

geneesmiddelen als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel b, van de Geneesmiddelenwet waarvoor een handelsvergunning is verleend als bedoeld in artikel 1, onderdeel III, van die wet of waarvoor geen handelsvergunning is vereist ingevolge artikel 40, derde lid, onderdelen a tot en met g, van die wet, alsmede voorbehoedsmiddelen, infusievloeistoffen, nierdialyseconcentraten en kennelijk voor geneeskundige doeleinden bestemde inhalatiegassen;

2. Geneesmiddelen

Voor de afbakening van het toepassingsbereik van het verlaagde btw-tarief voor geneesmiddelen is aansluiting gezocht bij het begrip 'geneesmiddel' in de Geneesmiddelenwet, omdat deze wet de kaders geeft voor de toelating, kwaliteit, werkzaamheid en risico's van geneesmiddelen. Met de aanscherping van de definitie van het begrip 'geneesmiddel' in de tekst van de post is beoogd die definitie in overeenstemming te brengen met het doel van het verlaagde btw-tarief en de maatschappelijke opvattingen over wat een geneesmiddel is. Zo is bijvoorbeeld het verlaagde btw-tarief niet (meer) van toepassing op cosmetische, reinigende en verzorgende producten waarvoor op grond van de Geneesmiddelenwet geen handelsvergunning is verleend en die evenmin worden genoemd in artikel 40, derde lid, onderdelen a tot en met g van die wet.

Onder de definitie van het begrip 'geneesmiddel' als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel b, van de Geneesmiddelenwet vallen ook in dat artikel met name genoemde geneesmiddelen zoals 'geneesmiddelen voor geavanceerde therapie', 'immunologische geneesmiddelen' en 'geneesmiddelen voor



onderzoek' die zijn genoemd in andere onderdelen van artikel 1, eerste lid, van de Geneesmiddelenwet.

Het verlaagde btw-tarief geldt ook voor homeopathische geneesmiddelen en kruidengeneesmiddelen waarvoor een handelsvergunning is verleend. De door het College ter beoordeling van geneesmiddelen voor Nederland toegelaten geneesmiddelen zijn voorzien van een registratienummer. Voor de reguliere geneesmiddelen is dit een RVG-nummer, voor homeopathische geneesmiddelen is dit een RVH-nummer. In de Regeling Geneesmiddelenwet is aangegeven aan welke voorwaarden (ten aanzien van aanduiding en dergelijke) homeopatische geneesmiddelen moeten voldoen.

3. Voorbehoedmiddelen

Onder 'voorbehoedmiddelen' worden verstaan alle niet als geneesmiddelen aan te merken anticonceptiva. De (anticonceptie)pil zoals omschreven in de Geneesmiddelenwet valt als geneesmiddel al onder de post. Als voorbehoedmiddel in de zin van de post kunnen worden aangemerkt het spiraaltje, het pessarium, het condoom (het klassieke condoom en het vrouwencondoom) en de zaaddodende pasta.

Glijmiddelen kunnen niet onder de post worden gerangschikt. Uit praktische overwegingen keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat glijmiddelen die samen met één of meerdere condooms in één verpakking voor één prijs worden geleverd, delen in de toepassing van het verlaagde btw-tarief.

4. Infusievloeistoffen

De levering van infusievloeistoffen is onderworpen aan het verlaagde btw-tarief. Tot infusievloeistoffen behoren onder meer suiker- of zoutoplossingen die zijn bestemd om via een infuus te worden toegediend. Een spoelvloeistof voor het spoelen van een (verblijfs)katheter (een wat samenstelling betreft op een infusievloeistof gelijkende zoutoplossing) is een aan registratie onderworpen farmaceutisch product.

Vloebare voeding die via een sonde aan de mens wordt toegediend, is op grond van post a 1 onderworpen aan het verlaagde btw-tarief.

5. Hulpmiddelen bij transport en opslag van bloed e.d.

Goedkeuring

Onder de volgende voorwaarden keur ik goed dat steriele medische hulpmiddelen voor eenmalig gebruik onder het verlaagde btw-tarief worden gerangschikt.

Voorwaarden

- de hulpmiddelen zijn uitsluitend bestemd voor het transport en/of de opslag van bloed, bloedcomponenten en/of infusievloeistoffen en komen daarmee in aanraking; en
- de hulpmiddelen voldoen aan de eisen die zijn gesteld in Verordening (EU) 2017/745 van het Europees parlement en de Raad van 5 april 2017 betreffende medische hulpmiddelen.¹³

Onder de in dit onderdeel van de post bedoelde steriele medische hulpmiddelen kunnen worden gerangschikt steriele, voor eenmalig gebruik bestemde:

- infusiesets;
- transfusiesets;
- verlengslangen;
- infusiekranen;
- infuus- en bloedfilters;
- drukmeetsets;
- adaptors;
- lege zakken;

¹³ Verordening (EU) 2017/745 van het Europees parlement en de Raad van 5 april 2017 betreffende medische hulpmiddelen, tot wijziging van Richtlijn 2001/83/EG, Verordening (EG) nr. 178/2002 en Verordening (EG) nr. 1223/2009, en tot intrekking van Richtlijnen 90/385/EEG en 93/42/EEG van de Raad (PbEU 2017, L 117).



- bloedafnamehulpmiddelen zoals bloedlijnen voor hartlongmachines;
- wafers: hulpstukken waarmee de slangen van verschillende bloedzakken worden doorgesneden en aan elkaar kunnen worden gelast.

Ook de verwerkingsset van het intercept blood system valt onder de post. Deze set is een steriel medisch hulpmiddel voor eenmalig gebruik en bestaat uit verschillende zakken, een chemische stof en een filter. De verwerkingsset wordt als één geheel verkocht en is bestemd voor de opslag en het transport van bloedbestanddelen.¹⁴

De plasma disposable set (wegwerpset) is een steriel medisch hulpmiddel dat eenmalig wordt gebruikt om bloedplasma uit afgenomen donorbloed te filteren en op te slaan in één van de tot de set behorende zakken. De overige bestanddelen van het bloed gaan via de andere zak van de set weer terug naar de donor. De set valt onder de post. De set wordt aangemerkt als een moderne variant van een hulpmiddel voor de afname en bewaring van bloed of een bloedcomponent. Het filter in de set is een bloedfilter. Gedurende het proces wordt het bloedplasma weliswaar in de tot de set behorende filter gescheiden van de overige bloedbestanddelen, maar dat is noodzakelijk voor en ondergeschikt aan de hoofdfunctie van de set: het afnemen, het opslaan en het transport van het bloedplasma.

Losse herbruikbare naalden, katheters en dergelijke die worden gebruikt om stoffen aan de patiënt toe te dienen worden, omdat hierbij de wensen van de gebruikers een zeer belangrijke rol spelen, nooit in een totaalsysteem geleverd. Losse katheters kunnen onder post a 37 vallen. Losse naalden vallen onder het algemene btw-tarief. (Wegwerp)naalden die onlosmakelijk zijn verbonden met bloedlijnen of infusiesets vallen onder deze post.

Voorbeelden van producten en productgroepen die niet onder de in dit onderdeel bedoelde steriele medische hulpmiddelen kunnen worden gerangschikt zijn:

- infuuspompen;
- bloedscheidingsapparatuur;
- beluchters;
- controllers of volumeregeling;
- lege, niet steriele infuuszakken;
- toedieningsystemen voor enterale voeding;
- voedingssondes;
- katheterspoellijnen;
- sealapparatuur;
- bloedbank hulpmateriaal, zoals tangetjes, klemmen en persen;
- afsluitstopjes en -kapjes;
- mandrijnen;
- ampullen.

Blaasspoellijnen, katheterspoellijnen, intraveneuze katheters, afzuigkatheters, urologiekatheters, toedieningsystemen voor enterale voeding en voedingssondes vallen onder post a 37, mits ze op productniveau voldoen aan de daar gestelde voorwaarden.

Het komt voor dat in één set goederen worden geleverd die aan verschillende tarieven zijn onderworpen en die hun zelfstandigheid hebben behouden. In dat geval dient de vergoeding voor de set te worden gesplitst in een aan het verlaagde btw-tarief en een aan het algemene btw-tarief onderworpen deel. Wanneer een ondernemer geen splitsing wil aanbrengen, wordt de totale vergoeding belast naar het algemene btw-tarief.

Goederen die (ook) worden gebruikt voor diagnostische doeleinden vallen niet onder de goedkeuring. Daardoor vallen bloedbuisjes waarin afgenomen bloed wordt opgevangen en die bepaalde additieven, reagentia of testmiddelen bevatten, onder het algemene btw-tarief. Dat geldt ook als het doel van de in de bloedbuisjes aanwezige middelen niet verder reikt dan het afgenomen bloed geschikt te maken voor verder onderzoek, bijvoorbeeld door het voorkomen van stolling of door het afsplitsen van bestanddelen.

6. Nierdialyseconcentraten

Met de term 'nierdialyseconcentraten' worden bedoeld alle bestanddelen van nierdialysevloeistoffen die als zodanig worden geleverd.

¹⁴ Rechtbank Haarlem 23 april 2009, nr. 08/3677 en 08/3680, ECLI:RBHAA:2009:BK0375.



7. Inhalatiegassen

Onder de post kunnen mede worden gerangschikt inhalatiegassen die kennelijk zijn bestemd voor medische doeleinden. Het gaat hier bijvoorbeeld om zuurstof die en lachgas dat bij de behandeling van patiënten in ziekenhuizen enz. wordt gebruikt.

Bij de levering van zuurstof is voor de tarief-toepassing niet van belang in welke vorm (gas of vloeibaar) de zuurstof wordt aangeboden. Het verlaagde btw-tarief is ook van toepassing op de (eventuele) vergoeding die aan de gebruikers in rekening wordt gebracht voor de terbeschikkingstelling van zuurstofcilinders, -vaten en dergelijke. Zie verder de toelichting op post a 37.

Het inhalatiegas INOmax voor de behandeling van pulmonaire hypertensie bij pasgeborenen valt onder de post. De levering van de INOmax en de terbeschikkingstelling van de daarbij behorende INO-apparatuur (INOvent, INOcal en de INOmeter) wordt als één prestatie aangemerkt, namelijk als de levering van medisch inhalatiegas. INOmax kan niet worden toegediend zonder de bijbehorende INO-apparatuur. Vanuit de afnemer staat de levering en toediening van het inhalatiegas centraal. De elementen afzonderlijk hebben geen praktisch nut.

8. Administratiekosten apothekers

Apothekers brengen aan cliënten die de aan hen geleverde genees- en verbandmiddelen enz. niet contant betalen maar op rekening kopen een bedrag aan administratiekosten in rekening bovenop de prijs voor de geleverde genees- en verbandmiddelen. Dat bedrag moet worden geacht deel uit te maken van de vergoeding voor de geleverde genees- en verbandmiddelen. In verband daarmee zou, strikt genomen, het bedrag aan administratiekosten in voorkomende gevallen moeten worden gesplitst in een gedeelte dat betrekking heeft op aan het verlaagde btw-tarief onderworpen goederen en een gedeelte dat betrekking heeft op aan het algemene btw-tarief onderworpen goederen. Omdat de goederen die op rekening worden gekocht in overwegende mate aan het verlaagde btw-tarief zijn onderworpen, keur ik om praktische redenen het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat de vergoeding voor administratiekosten van apothekers voor geleverde genees- en verbandmiddelen in zijn geheel wordt geacht deel uit te maken van de vergoeding voor zover op die middelen het verlaagde btw-tarief van toepassing is.

9. (Intercollegiaal doorgeleverde) apothekersbereidingen

Eén van de categorieën geneesmiddelen waarvoor geen handelsvergunning is vereist ingevolge artikel 40, derde lid, onderdeel a, van de Geneesmiddelenwet betreft geneesmiddelen die door of in opdracht van een apotheker in diens apotheek op kleine schaal zijn bereid en ter hand worden gesteld. Onder deze apotheekbereidingen waarvoor het verlaagde btw-tarief geldt, worden ook begrepen de collegiaal doorgeleverde apothekersbereidingen die een geneesmiddel zijn in de zin van artikel 1, eerste lid, onderdeel b, van de Geneesmiddelenwet, als bij het in de handel brengen van die bereidingen de strikte voorwaarden worden gehanteerd die zijn opgesomd in de Circulaire 'handhavend optreden bij collegiaal doorleveren van eigen bereidingen door apothekers'.¹⁵ Collegiaal doorleveren is – kort samengevat – alleen toegestaan als:

- geen in Nederland geregistreerde adequate alternatieven beschikbaar zijn; en
- iedere doorgeleverde bereiding op productniveau is aangemeld bij G-Standaard van Z-Index; en
- voor iedere doorgeleverde bereiding een productdossier is opgesteld; en
- vervaardiging plaatsvindt onder GMP-omstandigheden; en
- sprake is van een functionerend farmacovigilantiesysteem en bijwerkingen bij Lareb worden gemeld; en
- geen reclame wordt gemaakt voor doorgeleverde bereidingen.

POST A 7

1. Inhoud van de post

diergeneesmiddelen als zijn bedoeld in de Wet Dieren, met uitzondering van diergeneesmiddelen voor in vitro gebruik;

¹⁵ Circulaire van 22 augustus 2019, nr. 2019-01-IGJ.



2. Algemeen

Producten die zijn aan te merken als diergeneesmiddelen in de zin van de Wet Dieren zijn belast naar het verlaagde btw-tarief. Voorwaarde is dat zij worden toegepast bij of aan het dier zelf (in vivo gebruik). Niet onder het verlaagde btw-tarief vallen daarom de middelen die nodig zijn om een diagnose te stellen en die daartoe worden toegepast op weefsel dat, of lichaamsvloeistoffen die, uit dieren afkomstig zijn (in vitro gebruik). Ook middelen die in de verblijfsomgeving van het dier worden toegepast, vallen niet onder de post.

3. Diergeneesmiddel

Op grond van artikel 1, eerste lid, onder 1. van de Wet Dieren wordt als diergeneesmiddel aangemerkt elke samenstelling van enkelvoudige of meervoudige substanties die

- 1°. op enigerlei wijze wordt gepresenteerd als te beschikken over therapeutische of profylactische eigenschappen met betrekking tot ziekten bij dieren, of
- 2°. bij dieren kan worden toegepast om:
 - fysiologische functies te herstellen, te verbeteren of te wijzigen door een farmacologisch, immunologisch of metabolisch effect te bewerkstelligen of
 - een medische diagnose te stellen.

4. Dierenartsen

In gevallen waarin een dierenarts bij de geneeskundige behandeling van een ziek dier een diergeneesmiddel toedient, is sprake van een naar het algemene btw-tarief belaste dienst waarin het toedienen van het diergeneesmiddel opgaat.

Als de dierenarts na de behandeling van het zieke dier aan de verzorger van het dier diergeneesmiddelen levert, verricht de dierenarts een afzonderlijke levering van diergeneesmiddelen die is onderworpen aan het verlaagde btw-tarief.

In gevallen waarin het op correcte wijze splitsen van de aan de levering van diergeneesmiddelen toe te rekenen omzet vanuit de administratie onmogelijk is, kan de inspecteur een praktische regeling treffen. Een in dat kader aan te brengen forfaitaire splitsing van de omzet moet zijn gebaseerd op de praktijkgegevens van de betrokken dierenarts en dient daarbij zo nauwkeurig mogelijk aan te sluiten.

POST A 8

1. Inhoud van de post

verbandmiddelen zoals watten, windsels, gaas, hechtmiddelen, pleisters, tampons, spalken en daarmee gelijk te stellen artikelen die kennelijk zijn bestemd voor geneeskundige doeleinden, alsmede gevulde verbanddozen, damesverband, kraammatrassen en incontinentiematerialen;

2. Verbandmiddelen

De opsomming van verbandmiddelen is niet limitatief. Onder de post vallen niet alleen de met name genoemde verbandmiddelen maar ook middelen die:

1. wat betreft gebruik aan de genoemde verbandmiddelen zijn gelijk te stellen; en
2. zijn ontwikkeld en worden aangeboden voor geneeskundige doeleinden.

Voor een 'open' omschrijving van het begrip verbandmiddelen is gekozen om ook de nieuwste artikelen op het gebied van de verbandmiddelen onder de post te doen vallen.

Het begrip verbandmiddel omvat naar spraakgebruik producten die ertoe dienen een beschadigd (in het bijzonder: gewond) of ziek lichaamsdeel te bedekken.

Verbandmiddelen die worden gebruikt in de diergeneeskunde vallen ook onder de post (zie onderdeel 15 van de toelichting op deze post).

De zogenoemde bandagelens, een lens die na een oogoperatie wordt gebruikt om het oog af te dekken en die dient als verband, valt onder de post.

Geen verbandmiddelen zijn:

- gebruiksartikelen zoals kleding, schoeisel en verbandsokken die ook een therapeutische werking bezitten;
- een zogenoemd scheur-, krab- of verbandpak. Dit product is aan te merken als een gebruiksartikel.



Een scheur-, krab- of verbandpak dat uit één stuk bestaat en dient ter fixatie van incontinentiemateriaal valt onder de post.¹⁶

3. Watten

Onder watten zijn te begrijpen celstofwatten, geïmpregneerde watten, verbandwatten, vette watten, steriele wattenstaven die zijn bestemd voor geneeskundige doeleinden (zoals opsporing en diagnose van ziekten) en dergelijke producten. Niet onder de post vallen autopoetswatten, bijoutheriewatten (juwelierswatten), poederdonsjes, toiletwatten en niet-steriele wattenstaafjes enz.

Goedkeuring

Ik keur goed dat witte watten die voor allerlei huishoudelijke doeleinden (waaronder geneeskundige) worden gebruikt, onder de post worden gerangschikt.

4. Windsels

Windsels worden gemaakt uit diverse stoffen en gebruikt voor verschillende doeleinden. Het gaat bijvoorbeeld om elastische windsels, hydrofiële windsels, gipswindsels en dergelijke goederen.

Voorbeelden van goederen die onder de post vallen:

- immobiliserende verbandsystemen (bijvoorbeeld een tricot kous waarin een twee-componenten-vloeistof wordt gegoten) die na het aanleggen dienen om het te fixeren lichaamsdeel te verharderen;
- al dan niet elastische kniebanden, dijbeenbanden, enkelbanden, elleboogbanden, zachte halskragen, rugbandages en polsbanden;
- elastische kousen die door bedlegerige patiënten worden gedragen ter voorkoming van trombose;
- elastische kousen met een drukwaarde van tenminste 25 mm kwik (indeling in klasse 2 of hoger van de zogenoemde lijst van Bernink);
- flexibele (kunst)stof omhulsels gevuld met een substantie die na verhitting of koeling als warmte- of koudekompres om (delen van) armen, benen en dergelijke worden gewikkeld om blessures te behandelen. Daarbij geldt de voorwaarde dat zij als (warmte- of koude) kompres in de handel worden gebracht;
- zogenoemde stompsokken van wol, tricot enz. Dit zijn speciaal vervaardigde hoesjes die een gebruiker in staat stellen om een prothese permanent te gebruiken.

Een redelijke wetstoepassing brengt met zich mee dat ook oefenverbanden, ofwel dikke windsels die als oefenmateriaal worden gebruikt bij o.a. EHBO-cursussen, onder de post vallen.

Producten die naar uiterlijk en gebruiksmogelijkheden als een kant-en-klaar kledingstuk moeten worden aangemerkt, vallen niet onder de post. Voorbeelden hiervan zijn compressiekousen en -tubes, ongeacht de drukwaarde van deze producten. Aan compressiekousen en -tubes wordt een preventieve en genezende werking voor kuitklachten, spierverrekkingen en verkrampingen toegeschreven en worden daarom veel gebruikt door sporters. Deze producten staan niet op de lijst van Bernink.

5. Gaas

Het betreft hier niet alleen hydrofielgaas ter afdekking van wonden maar ook allerlei artikelen van gaas zoals kompressen, stroken en kompressen van bijvoorbeeld celstof in gaas of celstof in textielvlies.

Een siliconen wondcontactlaag met een geperforeerde structuur die dient voor het afdekken van wonden en aandoeningen valt onder de post. De geperforeerde structuur laat het toe om wondexsudaat te draineren en dit product kan mede gebruikt worden voor het dragen en aanbrengen van zalven en preparaten.

Goedkeuring

Ik keur goed dat incisiefolie (een uiterst dunne kleefolie die op de huid van patiënten wordt aangebracht voordat de incisie wordt gemaakt), wondfolie en infusiefolie onder de post worden gerangschikt.

¹⁶ Rechtbank Gelderland 16 april 2013, nr. AWB 11/5296, ECLI:NL:RBGEL:2013:BZ7232.



6. Hechtmiddelen

Bij hechtmiddelen kan worden gedacht aan de traditionele draad (catgut, zijde, kunststof) en hechtzijde, aan hechtkrammetjes en aan hechtnietjes en -clips.

Goedkeuring

Bij de levering van hechtdraad wordt de naald soms vast aan de hechtdraad meegeleverd. Ik keur goed dat draad en naald dan als één geheel als hechtmiddel onder de post valt.

Voor het aanbrengen van nietjes en clips wordt zogenoemde hechtapparatuur (nietmachines) gebruikt. Deze hechtapparatuur kan niet delen in het verlaagde btw-tarief voor hechtmiddelen. Ook de bij hechtapparatuur behorende instrumenten zoals een verwijdertang en een weefselmeetinstrument kunnen niet delen in het verlaagde btw-tarief voor hechtmiddelen. Vaak wordt een hechtapparaat samen met nietjes of clips tegen één vergoeding geleverd. De nietjes of clips, die meestal zijn vervaardigd van titanium of chirurgisch staal, vertegenwoordigen daarbij een niet onaanzienlijke waarde. Voor de tarieftoepassing moet de vergoeding worden gesplitst in een naar het verlaagde btw-tarief te belasten deel (de nietjes en/of clips) en een naar het algemene btw-tarief te belasten deel (het hechtapparaat). Voor het vaststellen van het naar het verlaagde btw-tarief te belasten deel van de vergoeding kan de prijs die voor een los te leveren cassette nietjes of clips in rekening wordt gebracht als richtsnoer dienen. Als een splitsing van de vergoeding niet mogelijk is, is op het gehele apparaat, inclusief nietjes, het algemene btw-tarief van toepassing.

Embolisatieproducten die worden gebruikt ter reparatie van een vaatwand of voor het stoppen dan wel voorkomen van een inwendige (na)bloeding hebben dezelfde functie en/of toepassing als hechtmiddelen en vallen onder de post.

Als hechtmiddelen in de zin van de post zijn niet aan te merken:

- een electrode die of een ander product dat wordt gebruikt voor het dichtbranden (sealen) van een wond;
- de zogenoemde vesselsealer die wordt gebruikt voor het sealen van bloedvaten en lichaamsweefsel waardoor het bloeden stopt;
- producten die als functie hebben het dichtbranden van gedurende een ingreep ontstane beschadigingen van het lichaam.

7. Pleisters

Tot pleisters in de zin van de post behoren niet alleen hecht- en wondpleisters, maar ook:

- elastisch (net)verband waarmee bijvoorbeeld hydrofielgas kan worden gefixeerd;
- likdoornpleisters en likdoornringen;
- katheterpleisters: speciaal gevormde pleisters die worden gebruikt om katheters op hun plaats te houden;
- sporttapes die specifiek zijn ontwikkeld voor gebruik op het lichaam en die dienen om (de gevolgen van) blessures te bestrijden of te voorkomen.

Aften-gel, waarvan de ingrediënten zorgen voor een verzachting of verdooving van de wondpijn is, ook naar spraakgebruik, niet aan te merken als een pleister of daarmee gelijk te stellen product.

8. Tampons

Het betreft alle tampons die worden gebruikt bij geneeskundige behandelingen, bijvoorbeeld gynaecologische tampons en tampons voor tandheelkundig gebruik.

De bij radioembolisatie gebruikte embolisatieproducten die qua functie op één lijn kunnen worden gesteld met tampons vallen onder de post. Net als bij tampons is het daarbij niet van belang of al dan niet via de producten geneesmiddelen worden toegediend aan het lichaam.

9. Spalken

Een spalk fixeert een gewricht (verbinding tussen twee botten) of een bot. Naast de traditionele rechte spalken vallen (hulp)middelen die dezelfde functie hebben als deze spalken onder de post. Voorbeelden van dergelijke (hulp)middelen zijn:

- buigzame aluminium strips voor de behandeling van gebroken vingers;
- scharnierende spalken zoals knie- en elleboogscharnieren;
- verstelbare hielbakjes van kunststof of metaal;



- thermoplastisch polyethyleen schuim (plastazote) dat wordt gebruikt voor de vervaardiging van bijvoorbeeld lichte spalken.

Een redressiehelm die wordt gebruikt om schedelafwijkingen van een baby of jong kind te corrigeren, is geen spalk in de zin van de post. Ook loopsteunen, producten die luxatie van de heup voorkomen en producten die de knie ondersteunen als de kruis- of kniebanden zijn gescheurd, zijn geen spalken. Deze producten voldoen niet aan de voorwaarde dat zij een gewricht fixeren.

10. Met verbandmiddelen gelijk te stellen artikelen die kennelijk zijn bestemd voor geneeskundige doeleinden

Alleen producten die qua functie op één lijn zijn te stellen met verbandmiddelen kunnen onder de post worden gerangschikt. Onder de post kunnen bijvoorbeeld doekjes worden gerangschikt die zijn geïmpregneerd met een ontsmettingsstof en die zijn bestemd voor het ontsmetten van de huid bij het toedienen van injecties ter voorkoming van infecties.

Drukverdelende gelpads en gelstrips ter voorkoming van decubitus

Drukverdelende gelpads en gelstrips worden gebruikt om beschadigde en kwetsbare huidoppervlakten te beschermen tegen decubitus (doorligwonden). Doordat deze pads en strips de contouren van het lichaam aannemen worden piekdrukken op de huid over een breder huidoppervlak verdeeld. Deze drukverdelende gelpads en gelstrips vallen onder de post.

Proceduretrays

Proceduretrays (ook wel aangeduid als behandelmodules, logist-O.K. of O.K.-setjes) zijn pakketten die diverse artikelen bevatten die bij operaties worden gebruikt zoals verbandmiddelen, afdekmaterialen, een operatiejas, handdoekjes, kleef- en steristrips en dergelijke. Omdat wordt aangenomen dat de samenstellende delen hun zelfstandigheid hebben behouden, geldt voor de verbandmiddelen in het pakket het verlaagde en voor de andere artikelen het algemene btw-tarief.

VAC

De Vacuum Assisted Closure (VAC) is een set bestaande uit een steriel verpakte polyurethaan wondbedekker met bijbehorende slangenset, pomp en wondfolie en/of opvangbeker. De wondbedekker zorgt voor het ontstaan van onderdruk in de wondholte of onder een huidtransplantaat of -flap, waardoor de wondranden naar het centrum van de wond worden getrokken wat de genezing van de wond bevordert. Het wondvocht wordt verzameld in de bij de set behorende opvangbeker. De set valt niet onder de post.

De voor éénmalig gebruik bestemde onderdelen van de VAC (de wondbedekker met slangenset, de wondfolie en de opvangbeker) kunnen onder de post kunnen worden gerangschikt. Voor pompen geldt het verlaagde btw-tarief alleen als zij:

- geen andere bestemming kennen dan te worden gebruikt als onderdeel van de VAC en
- uitsluitend zijn bestemd voor éénmalig gebruik door één patiënt.

Botregeneratie-membraan en ander botvervangend materiaal

Een botregeneratie-membraan is een soort vliesje dat door de tandarts/kaakchirurg onder het worteloppervlak van een tand of kies in het kaakbot wordt geïmplantéerd ter afsluiting van een defect in – onder meer – het kaakbot. Botregeneratie-membranen kunnen van verschillende materialen zijn vervaardigd (kunststof, maar ook dierlijk of humaan weefsel). De membranen zijn al dan niet door het menselijk lichaam afbreekbaar. Gelet op hun eigenschappen en toepassingsmogelijkheden zijn de membranen op één lijn te stellen met verband- of hechtmiddelen. Ze kunnen daarom onder de post worden gerangschikt.

Ook ander botvervangend materiaal dat zorgt voor het bijhouden van omliggend bot en dat nieuw eigen lichaamsbot laat opkomen op plaatsen waar het botvervangend materiaal is aangebracht (omdat daar bot is weggeslagen) kan onder de post worden gerangschikt.

Tourniquet

De zogenoemde tourniquet valt onder de post. De tourniquet bestaat uit een band met een klemfunctie en zorgt ervoor dat beschadigd weefsel op die plaats zodanig wordt dichtgedrukt dat de (slag)ader stopt met bloeden.

Voorbeelden van goederen die niet onder de post vallen:

- operatielakens, slopen, afdekdoeken en dergelijke afdekmaterialen (al dan niet steriel en/of voor eenmalig gebruik of voorzien van een stukje incisiefolie), operatiemaskers, operatiekapjes, overtrekken, spuugdoekjes en dergelijke;
- gebruiksartikelen met een bepaalde therapeutische en/of (veronderstelde) heilzame werking zoals



- speciale (reuma)hemden, steunkousen, ‘medische’ schapenvachten e.d.;
- huidbeschermende preparaten, inclusief barrièrefilms, die worden gebruikt als onderlaag voor verband om de huid bij verwijdering van dat verband te beschermen tegen beschadiging, irritatie, bloeding of ontsteking;
- proprioceptieve inlegzolen ter verbetering van de lichaamshouding en beweging (zie ook onderdelen 7.2 en 11 bij post a 35).

11. Verbanddozen

Tot de in de post genoemde gevulde verbanddozen behoren ook gevulde verbandetuis en zakapotheken.

12. Damesverband

Inwendig en uitwendig damesverband en inlegkruisjes vallen onder de post. Menstruatieondergoed met dezelfde eigenschappen als uitwendig damesverband zoals het absorberend vermogen en het voorkomen van doorlekken, valt onder de post. Ook de zogenoemde ‘keeper’, een rubberen reservoirtje met een inhoud van 30 cc dat ertoe dient menstruatiebloed op te vangen en dat op dezelfde wijze wordt ingebracht als een damestampon, kan onder de post worden gerangschikt.

13. Kraammatrassen

Kraammatrassen vallen onder de post.

Goedkeuring

Ik keur goed dat ook zoogkompresen, kraampakketten (met o.a. kraamverband) en sluitlakens onder de post worden gerangschikt. Ook herbruikbare zoogkompresen van siliconen vallen onder de post.

14. Incontinentiematerialen

Met het begrip incontinentiematerialen wordt bedoeld op producten die tot doel hebben incontinentie te voorkomen of de gevolgen van incontinentie te verlichten, te fixeren of tegen te gaan. Bij incontinentie die niet het gevolg is van ziekte (zoals in het algemeen het geval is bij baby's en kleine kinderen) kan de post geen toepassing vinden. Incontinentiematerialen zijn zowel producten die personen die incontinent zijn in/aan hun lichaam dragen als producten die op gebruiksartikelen zoals matrassen, meubilair e.d. worden gelegd om die artikelen te beschermen tegen de gevolgen van incontinentie. Onder incontinentiematerialen vallen zowel voor éénmalig gebruik als voor meermalig gebruik bestemde producten.

Bij incontinentiematerialen gaat het zowel om absorberende producten als om producten die juist voorkomen dat absorberende producten moeten worden gebruikt.

Voorbeelden van absorberende producten zijn:

- (pyjama)luierbroekjes die speciaal zijn ontwikkeld voor kinderen vanaf vier jaar en/of met een gewichtsklasse van 17 tot 30 kilogram;
- speciale luiers voor incontinentie gehandicapte kinderen die op recept van een arts door apothekers worden verstrekt. Hierbij dient de apotheker met behulp van het recept van een arts aanneemelijk te maken dat het verlaagde btw-tarief van toepassing is;
- badslips die bij het zwemmen door incontinentie personen worden gedragen.

Voorbeelden van producten die voorkomen dat absorberende producten moeten worden gebruikt zijn incontinentieklemmen en urethrastoppen.

Speciale slips of broeken (zogenoemde fixatie- of netbroeken) die ten doel hebben incontinentieluiers die niet zijn voorzien van bevestigingspunten op hun plaats te houden, vallen onder de post. De post is ook van toepassing op de levering van zogenoemde anti-scheurpakken die in hoofdzaak zijn bestemd voor het op zijn plaats houden van incontinentiemateriaal.¹⁷

De levering van de tot plaswekkersets (sets die ertoe dienen bedplassen bij kinderen van 6 jaar en ouder op te heffen) behorende plasbroekjes en plasmatten kunnen onder de post worden gerangschikt. De speciale plasbroekjes en -matten geven aan de plaswekker het signaal dat er urine in het plasbroekje of op de plasmat terecht is gekomen.

¹⁷ Rechtbank Gelderland 16 april 2013, ECLI:NL:RBGEL:2013:BZ7232, eerder aangehaald.



Goedkeuring

Ik keur goed dat als plaswekkersets als één geheel worden geleverd het verlaagde btw-tarief toepassing vindt op het geheel.

Goedkeuring

Ik keur goed dat op de levering van een losse plaswekker het verlaagde btw-tarief wordt toegepast, ongeacht of hij op batterijen werkt of niet. Voorwaarde voor toepassing van deze goedkeuring is dat de wekker uitsluitend is ontworpen en gefabriceerd om samen met speciale broekjes te worden gebruikt voor de training om bedplassen te voorkomen en dat de wekker ook daartoe wordt aangeboden.

De verhuur van een plaswekker is aan het algemene btw-tarief onderworpen.

Voorbeelden van goederen die niet onder de post vallen:

- speciaal voor incontinentie personen bestemde hygiënische middelen als speciale zepen en spray;
- reguliere babyluiers;
- matrassen en dergelijke die zijn bekleed met materiaal dat incontinentiebestendig is. De matrassen zijn bedoeld om op te slapen en hebben niet de primaire functie om de (gevolgen van) incontinentie tegen te gaan;
- producten die niet specifiek zijn ontwikkeld om incontinentie te voorkomen, te verlichten of tegen te gaan maar alleen een (al dan niet verondersteld) zijdelings effect hierop hebben, zoals medische schapenvachten;
- ondersteekzakken die worden gebruikt in beddenpannen (steken) en toiletstoelen voor de opvang van urine, ontlasting en braaksel. De zakken dienen niet om de gevolgen van incontinentie bij de patiënt te verlichten, te voorkomen of te fixeren maar om een hygiënische afvoer van uitscheiding te bewerkstelligen.

15. Dierverbandmiddelen

Aangezien met het begrip geneeskundige doeleinden wordt bedoeld op de aanwending binnen zowel de humane geneeskunde als de diergeneeskunde kunnen ook de specifiek voor dieren bestemde verbandmiddelen – bijvoorbeeld speciale bandages – onder het verlaagde btw-tarief vallen. Onder het begrip dierverbandmiddelen zijn verder te rangschikken:

- klauwzak/hondensok die een gewonde dierenpoot tegen vocht en vuil van buiten beschermt en die daarnaast dient voor het op de plaats houden van de – bijvoorbeeld met een gaasje – op de wond aangebrachte medicijnen;
- breuknetje, een verstevigd stukje gaas dat bij een navelbreuk de naar buiten tredende darmen moet terugdringen;
- hechtclips, hechtkrammen, pluggen voor de fixatie van de lebmaag en schede(hecht)band;
- zogenoemde beendraden met behulp waarvan (soms) bij breuken in de kaak of van de tanden fixatie plaatsvindt;
- uit twee componenten bestaande snelhardende kunststof die bij de fixatie van breuken wordt gebruikt.

Paardenbandages hebben in hoofdzaak een preventieve functie (voorkomen van blessures e.d.) en zijn daarom niet als dierverbandmiddelen aan te merken.

Rompertjes voor huisdieren vallen niet onder de post omdat die producten behalve voor het bedekken van wonden of het warmhouden van een dier na een operatie ook (kunnen) worden aangewend als hulpmiddel bij loopsheid of incontinentie of als bescherming tegen koude. Als de producten uitsluitend de functie hebben van verbandmiddel vallen zij onder de post.

16. Verbandmiddelensets

Verbandmiddelensets zijn sets bestemd voor een bepaalde geneeskundige of chirurgische behandeling. De sets bevatten naast verbandmiddelen (gaas, watten, windsels en dergelijke) ook andere artikelen zoals bakjes, schaaltes, pincetten, mesjes, handschoenen en dergelijke. De sets worden doorgaans gesteriliseerd in één verpakking geleverd. Omdat wordt aangenomen dat de samenstellende delen hun zelfstandigheid hebben behouden, geldt voor de verbandmiddelen het verlaagde btw-tarief. Voor de andere onderdelen van de sets geldt het algemene btw-tarief, tenzij ze kunnen worden gerangschikt onder één van de andere posten van de tabel.



Goedkeuring

Ik keur goed dat een set die is samengesteld uit verbandmiddelen, een bakje of schaalpje voor eenmalig gebruik en ten hoogste twee pincetten voor eenmalig gebruik, wordt gerangschikt onder het verlaagde btw-tarief.

POST A 9 T/M A 27

(vervallen)

POST A 28

1. Inhoud van de post

water;

2. Algemeen

Met het begrip 'water' wordt bedoeld op het drinkwater dat via het openbare leidingnet wordt geleverd.

Onder de post vallen ook gedestilleerd water en warm water.

Goedkeuring

Ik keur goed dat 'ander' water, ook wel aangeduid als B-water, grijs water of huishoud-/industrie-/landbouwwater, onder het verlaagde btw-tarief valt. Het gaat hier om in mindere mate gezuiverd oppervlaktewater dat niet voor menselijke consumptie geschikt is maar dat wel bruikbaar is voor niet-consumptieve doeleinden zoals spoelwerkzaamheden en beregening van gewassen. Onder ander water kan ook regenwater worden begrepen.

Niet onder de post vallen:

- gedemineraliseerd, ontijzerd en onthard water;
- zeewater en rivierwater, al dan niet bestemd voor wetenschappelijke doeleinden;
- ijs en stoom;
- colloïdaal edelmetaalwater.

Water dat wordt aangemerkt als voedingsmiddel, zoals gedemineraliseerd en gesteriliseerd water, is op grond van post a 1 onderworpen aan het verlaagde btw-tarief.

3. Bijkomende verrichtingen

Het vastrecht en de belasting op leidingwater behoren tot de vergoeding voor de levering van water en vallen ook onder het verlaagde btw-tarief.

De bijkomende verrichtingen van de waterleverancier die rechtstreeks verband houden met de levering van water delen in de toepassing van het verlaagde btw-tarief. Het betreft onder meer de volgende vergoedingen/kosten:

- de meterhuur voor het (ver)plaatsen, onderhouden en herstellen van watermeters;
- de onder de benaming 'leidinghuur', 'onderhoud dienstleiding', 'aansluitkosten' en dergelijke aan de afnemers berekende kosten voor aanleg, aansluiting en onderhoud van een dienstleiding;
- de vergoeding voor het aansluiten van een woonhuis op het openbare leidingnet;
- de vergoeding voor het aanleggen van een tijdelijke aansluiting;
- de vergoeding voor het plaatsen, verhuren, onderhouden en herstellen van brand- en bouwleidingen die als dienstleiding fungeren;
- de vergoeding voor het beschikbaar houden van brandbluscapaciteit;
- de vergoeding voor het plaatsen, verhuren, onderhouden en herstellen van standpijpen;
- de vergoeding voor het inspecteren van binnenuitansluitingen en het controleren van watermeetinrichtingen;
- de vergoeding voor het openen en sluiten van een dienstkraan bij de aanvang of de beëindiging van de levering van water;
- de transport- en arbeidskosten voor de levering van water aan schepen, land- en tuinbouwbedrijven, of voor tijdelijke aansluitingen;
- de vergoeding die wordt voldaan om te voorkomen dat de watertoevoer wordt afgesloten wegens wanbetaling.



Het verlaagde btw-tarief is niet van toepassing op:

- het plaatsen, onderhouden en beproeven van brandkranen;
- het aansluiten van een binnenleiding op een brandleiding;
- het beproeven van tanks en meetinstrumenten;
- het verrichten van laboratoriumwerkzaamheden;
- het tegen vergoeding inspecteren van waterleidingen en/of installaties op de aanwezigheid van legionellabacteriën door een waterleidingbedrijf.

POST A 29

1. Inhoud van de post

- a. kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, voor zover deze worden ingevoerd;
- b. kunstvoorwerpen voor zover deze worden geleverd door:
 - 1°. *de maker of diens rechtverkrijgende onder algemene titel; of*
 - 2°. *een ondernemer, andere dan een wederverkoper, die ingevolge artikel 15, eerste lid, de belasting ter zake van zijn verkrijging volledig in aftrek brengt;*

2. Algemeen

Kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten zijn gedefinieerd in artikel 2a, eerste lid, onderdeel *m*, van de wet in verbinding met artikel 4, tweede lid, van de uitvoeringsbeschikking en de bij die beschikking behorende bijlage J. Het verlaagde btw-tarief geldt voor leveringen en opleveringen (zie de toelichting op post *b* 16).

3. Kunstvoorwerpen

3.1 Algemeen

In post 1 van bijlage J zijn de volgende goederen als kunstvoorwerpen aangewezen:

- a. schilderijen, collages en dergelijke decoratieve platen, schilderijen en tekeningen geheel van de hand van de kunstenaar, met uitzondering van bouwtekeningen en andere tekeningen voor industriële, commerciële, topografische en dergelijke doeleinden en van met de hand versierde voorwerpen alsmede van beschilderd doek voor theatercoulissen, voor achtergronden van studio's of voor dergelijk gebruik (GN-code 9701);
- b. originele gravures, originele etsen en originele litho's, dat wil zeggen een of meer door de kunstenaar geheel met de hand vervaardigde platen die in een beperkte oplage rechtstreeks in het zwart of in kleuren zijn afgedrukt, ongeacht het materiaal waarop dit afdrukken is geschied en ongeacht de gevolgde techniek, met uitzondering van de mechanische en van de fotomechanische reproductietechniek (GN-code 9702 00 00);
- c. originele standbeelden en origineel beeldhouwwerk, ongeacht het materiaal waarvan zij vervaardigd zijn, mits het werk geheel van de hand van de kunstenaar is; afgietsels van beeldhouwwerken in een oplage van maximaal acht exemplaren, die door de kunstenaar of diens rechthebbenden wordt gecontroleerd (GN-code 9703 00 00);
- d. tapijsierijen (GN-code 5805 00 00) en wandtextiel (GN-code 6304 00 00), met de hand vervaardigd volgens originele ontwerpen van kunstenaars, mits er niet meer dan acht exemplaren van elk zijn;
- e. unieke voorwerpen van keramiek, geheel van de hand van de kunstenaar en door hem gesigneerd;
- f. emailwerk op koper, geheel met de hand vervaardigd tot maximaal acht genummerde en door de kunstenaar of het atelier gesignde exemplaren, met uitsluiting van sieraden, juwelen en edelsmeedwerk;
- g. foto's die genomen zijn door de kunstenaar, door hem of onder zijn toezicht zijn afgedrukt, gesigneerd en genummerd, met een oplage van maximaal 30 exemplaren voor alle formaten en dragers samen.

3.2 Kunstenaar

De kunstenaar is de ontwerper en maker van een kunstvoorwerp. Voor de beoordeling of iemand kunstenaar is, is bepalend of deze persoon schilderijen, beeldhouwwerken en dergelijke ontwerpt die naar maatschappelijke opvattingen als kunstvoorwerp worden aangemerkt.

Derden die een kunstvoorwerp in opdracht van de kunstenaar vervaardigen, zijn niet aan te merken als kunstenaar. De levering van een kunstvoorwerp door deze derden valt niet onder het verlaagde btw-tarief.

Op de levering van een kunstwerk door de kunstenaar vanuit een rechtspersoon (bijvoorbeeld een BV)



is het verlaagde btw-tarief van toepassing. Daarbij gelden de voorwaarden dat het kunstwerk feitelijk geheel van de hand van de betreffende kunstenaar is, dat het als zodanig herkenbaar is en dat het kwalificeert als een kunstwerk. Onder dergelijke omstandigheden kan de rechtspersoon worden vereenzelvigd met de maker.

3.3 Gebruiksvoorwerpen

Voorwerpen die het karakter hebben van een gebruiksvoorwerp (met uitzondering van lijfsieraden die zijn aan te merken als beeldhouwwerk) vallen niet onder de post. Dit is het geval als het kunstzinnige karakter van de voorwerpen ondergeschikt is aan de gebruiksfunctie ervan.

Voorbeelden van voorwerpen die niet als kunstvoorwerp maar als gebruiksvoorwerp worden aangemerkt:

- kunstzinnig vervaardigde tafels of stoelen;
- namaakdieren van kunstbont die het karakter hebben van knuffeldier/speelgoed;
- kledingstukken die door een kunstenaar zijn beschilderd, maar die naar hun functie zijn bestemd om als kleding te worden gedragen;
- lijkkasten, urnen en kleding die door kunstenaars worden vervaardigd ter herdenking van overledenen of voor gebruik bij begrafenissen en crematies;
- objecten die een soortgelijke functie vervullen als amuletten. Deze objecten worden aangeschaft vanwege de (veronderstelde) werking en niet zozeer vanwege een artistieke waarde;
- rollen behang waarop per rol een gesigioneerde zeefdruk is aangebracht door een kunstenaar.

3.4 Schilderijen, collages en dergelijke decoratieve platen e.d. (post 1, onderdeel a, bijlage J)

Of een voorwerp kan worden aangemerkt als een schilderij moet naar het spraakgebruik worden beoordeeld. Beschilderde goederen zijn pas dan als schilderijen in de zin van de post aan te merken als zij het karakter hebben van schilderijen. Hierbij geldt de voorwaarde dat het eventuele overige gebruik dat van die goederen kan worden gemaakt onbetekenend van aard is.

Collages en dergelijke decoratieve platen bestaan uit verschillende materialen die door een kunstenaar zijn samen- en aangebracht op een drager op een zodanige wijze dat het geheel een beeldend of decoratief motief vormt. Een unieke decoratieve mozaïekplaat van stukjes keramische tegel is soortgelijk aan een collage en valt onder de post.

3.5 Originele gravures, etsen en litho's (post 1, onderdeel b, bijlage J)

Goedkeuring

Ik keur goed dat onder de post worden gerangschikt:

- originele houtsneden;
- zeefdrukken die door een kunstenaar – al dan niet in samenwerking met een zeefdrukker – handmatig zijn vervaardigd, mits zij door de kunstenaar handmatig zijn genummerd en gesigioneerd in een maximale oplage van 250 exemplaren. Als de oplage hoger is dan 250 exemplaren geldt voor de gehele oplage het algemene btw-tarief.

Giclée art prints worden aangemerkt als een moderne variant van zeefdrukken en kunnen delen in de goedkeuring die geldt voor zeefdrukken. Een giclée is een druktechniek waarbij een inkjetprinter wordt gebruikt. Bij deze techniek wordt gebruikgemaakt van ononderbroken inktstralen die verschillende kleurlagen op het papier aanbrengen. De techniek wordt vooral gebruikt om reproducties van kunstwerken te maken. De term giclée is afgeleid van het Franse werkwoord 'gicler' dat stralen of vernevelen betekent. De giclée art prints worden in beperkte oplage vervaardigd en worden gecertificeerd door de Stichting Giclée Printers Europe.

3.6 Originele standbeelden en origineel beeldhouwwerk (post 1, onderdeel c, bijlage J)

Voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief maakt het niet uit van welk materiaal de standbeelden of het beeldhouwwerk zijn vervaardigd.

Lijfsieraden en ander ambachtswerk met een commercieel karakter en in serie vervaardigde reproducties en afgietsels van metaal, gips enz. met een commercieel karakter kunnen niet worden gerangschikt onder de post.

Een beeldhouwwerk met een commercieel karakter valt niet onder de post, zelfs niet als het is ontworpen of vervaardigd door kunstenaars. Er is sprake van een beeldhouwwerk met een commerci-



eel karakter als dat werk naar maatschappelijke opvattingen uiterlijke gelijkenis vertoont met industriële of ambachtelijke producten. Daarbij zijn de vormgeving, de afmetingen, de materiaalkeuze, de kleur enz. van dat werk bepalend voor de beoordeling/waarneming van de gelijkenis. Door de gelijkenis moet voor de toepassing van het btw-tarief worden aangenomen dat het beeldhouwwerk concurreert met gelijkaardige industriële of ambachtelijke producten waarvoor het algemene btw-tarief geldt. In dergelijke gevallen is niet van belang of het betreffende beeldhouwwerk in een museumcollectie wordt opgenomen en of de prijs aanmerkelijk verschilt van de industrieel of ambachtelijk vervaardigde, gelijkaardige producten. Voorbeeld: een kunstenaar levert een door hem ontworpen gouden ring met edelstenen die alleen qua kleur van de edelstenen verschilt van een ambachtelijk vervaardigde gouden ring. Doorgaans zal er geen uiterlijke gelijkenis bestaan waar het gaat om volstrekt persoonlijke en unieke creaties waarmee de kunstenaar een esthetisch ideaal tot uitdrukking brengt.

Een door een kunstenaar ontworpen en geleverde gedenksteen is niet aan te merken als een beeldhouwwerk in de zin van de post. Omdat de gedenksteen uiterlijke gelijkenis vertoont met industriële of ambachtelijke gedenksteden is de steen aan te merken als een grafmonument. Het verlaagde btw-tarief is daarop niet van toepassing.

Naar maatschappelijke opvattingen zijn beelden die door een houtsnijder met een kettingzaag worden vervaardigd uit blokken hout en boomstammen aan te merken als kunstvoorwerpen (beeldhouwwerk) in de zin van de post als ze niet zijn te vergelijken met industriële of ambachtelijke producten. De levering van dergelijke kunstvoorwerpen door de houtsnijder zelf is op grond van de post belast naar het verlaagde btw-tarief.

De levering van een opgezet dier door een taxidermist is naar maatschappelijke opvattingen geen levering van een kunstvoorwerp/beeldhouwwerk in de zin van de post; de taxidermist behandelt het dode dier enkel zó dat het er levensecht uitziet en dat voor lange tijd.

3.7 Unieke voorwerpen van keramiek, geheel van de hand van de kunstenaar en door hem gesigneerd (post 1, onderdeel e, bijlage J)

Het criterium dat de keramische voorwerpen uniek moeten zijn, houdt in dat van het uiteindelijke voorwerp geen tweede nagenoeg identiek exemplaar is of zal worden vervaardigd. Dit betekent dat in serie gemaakte producten waarbij de ambachtelijke vaardigheid het artistiek scheppend vermogen overheerst niet als kunstvoorwerpen in de zin van de post kunnen worden aangemerkt. Een serie met de hand vervaardigde vrijwel identieke bekers (bijvoorbeeld voorzien van een beschildering van een kat) is niet aan te merken als een serie unieke voorwerpen van keramiek.

3.8 Verhuur van kunstvoorwerpen

Goedkeuring

Ik keur goed dat de verhuur (of het op een andere manier tegen vergoeding ter beschikking stellen) van kunstvoorwerpen door de kunstenaar onder het verlaagde btw-tarief valt.

Het verlaagde btw-tarief is niet van toepassing als kunstwerken worden verhuurd of uitgeleend door een ander dan de kunstenaar die het kunstwerk heeft vervaardigd. De uitleen van kunstwerken door instellingen voor kunstuitleen is daarom onderworpen aan het algemene btw-tarief.

Instellingen voor kunstuitleen stellen zich ten doel hedendaagse beeldende kunstwerken onder een zo groot mogelijk publiek te verspreiden. Daartoe verwerven deze instellingen werken van kunstenaars die zij tegen vergoeding uitlenen. Dat gebeurt in het algemeen op basis van abonnement. Als de abonnementshouder dat wil, kan hij het kunstwerk op termijn kopen. De instelling voor kunstuitleen brengt bij verkoop van het kunstwerk aan de abonnementshouder soms een deel van het betaalde abonnementsgeld in mindering op de verkoopprijs. Dit deel wordt ook wel aangeduid als spaar- of kooptegoed. Een ondernemer die kunstwerken uitleent, moet btw voldoen over het totale abonnementsgeld (dus inclusief het zogenoemde spaar- of kooptegoed). Bij een eventuele aankoop van een kunstwerk door de abonnementshouder vormt het zogenoemde spaar- of kooptegoed een korting die buiten de btw-heffing blijft. De verkopende ondernemer is btw verschuldigd ter zake van de levering van het kunstwerk over de eventuele bijbetaling door de abonnementshouder.

Tot inwerkingtreding van het besluit van 28 augustus 2017, nr. 2017-168377 (Omzetbelasting. Toelichting Tabel I) werd goedgekeurd dat geen btw wordt geheven over het gedeelte van het abonnementsgeld dat de abonnementshouder met het oog op de toekomstige aankoop van een kunstwerk als spaartegoed bij een instelling voor kunstuitleen aanhoudt. In die situatie is wel btw verschuldigd over het spaartegoed dat bij de eventuele aankoop van het kunstwerk in aanmerking



wordt genomen. Lopende contracten (dus contracten die afgesloten zijn voor 28 augustus 2017) met abonneementhouders die gebruik maakten van deze goedkeuring worden gerespecteerd.

4. Voorwerpen voor verzamelingen

4.1 Algemeen

In post 2 van bijlage J zijn de volgende goederen als voorwerpen voor verzamelingen aangewezen:

- a. postzegels, fiscale zegels, gefrankeerde enveloppen en postkaarten, eerstedag-enveloppen en dergelijke, gestempeld of ongestempeld, voor zover zij niet geldig zijn of zullen worden (GN-code 9704 00 00);
- b. verzamelingen en voorwerpen voor verzamelingen, met een zoölogisch, botanisch, mineralogisch, anatomisch, historisch, archeologisch, paleontologisch, etnografisch of numismatisch belang (GN-code 9705 00 00).

4.2 Postzegels enz. (post 2, onderdeel a, bijlage J)

Ongestempelde postzegels vallen alleen onder de post als zij niet (meer) voor het frankeren van poststukken kunnen worden gebruikt. De levering door PostNL van postzegels die in Nederland kunnen worden gebruikt voor het frankeren van poststukken valt onder de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel m, van de wet.

4.3 Andere verzamelingen (post 2, onderdeel b, bijlage J)

De levering van bankbiljetten en munten die in enig land de hoedanigheid van wettig betaalmiddel hebben, is vrijgesteld tenzij de bankbiljetten en munten gewoonlijk niet als wettig betaalmiddel worden gebruikt of verzamelwaarde hebben (artikel 11, eerste lid, letter *i* van de wet). Munten met verzamelwaarde kunnen worden ondergebracht in een verzameling van numismatisch belang in de zin van de post als zij:

- de hoedanigheid van wettig betaalmiddel hebben en bovendien verzamelwaarde hebben; of
- de hoedanigheid van wettig betaalmiddel hebben verloren en verzamelwaarde hebben; of
- nooit de hoedanigheid van wettig betaalmiddel hebben gehad en uitsluitend verzamelwaarde hebben.

Bankbiljetten behoren tot (voorwerpen voor) verzamelingen van numismatisch belang als aan de hiervoor genoemde voorwaarden is voldaan.

Historische landkaarten kunnen onder 'verzamelvoorwerpen van historisch belang' worden gerangschikt.

5. Antiquiteiten

5.1 Algemeen

In post 3 van bijlage J zijn als antiquiteiten aangewezen andere voorwerpen dan kunstvoorwerpen en voorwerpen voor verzamelingen, ouder dan 100 jaar (GN-code 9706 00 00).

POST A 30

1. Inhoud van de post

boeken, met inbegrip van alle andere dan papieren fysieke dragers waarop de inhoud van een boek is aangebracht; digitale educatieve informatie die is aangebracht op fysieke dragers en die kennelijk uitsluitend of nagenoeg uitsluitend is bestemd voor informatieoverdracht in het onderwijs; dagbladen, weekbladen, tijdschriften en andere tenminste driemaal per jaar periodiek verschijnende uitgaven;

2. Boeken

2.1 Algemeen

Of een drukwerk als boek kan worden aangemerkt moet naar spraakgebruik worden beoordeeld. Hierbij spelen verschillende kenmerken van dat drukwerk een rol, zoals:

- de omvang en de inhoud;
- de wijze waarop de bladen tot een geheel zijn verbonden;
- de uiterlijke verschijningsvorm (die moet in belangrijke mate overeenkomen met de gangbare vorm waarin boeken verschijnen).



De hoedanigheid van de leverancier is niet van belang.

Losbladige boeken en losse banden voor boeken die samen met de inhoud worden geleverd, kunnen onder de post worden gerangschikt. Van belang is daarbij dat de inhoud van deze uitgaven voor iedere afnemer gelijk is en dat de tekst en afbeeldingen op de afzonderlijke bladzijden samenhang vertonen.

Voorbeelden van drukwerken die onder de post kunnen worden gerangschikt:

- a. een 'boekbol': een boek in de vorm van een 3D-bol, bevestigd op een standaard en draaiend te lezen;
- b. borduur- en handwerkpatronen, voor zover bestaande uit een samenstel van meerdere aan de rug samen gehechte pagina's, vervat in een verharde kaft en met een omvang van minimaal 8 pagina's. De pagina's zijn genummerd en er wordt informatie gegeven over de schrijver/ontwerper van de patronen en de uitgever. De borduur- en handwerkpatronen hebben de uiterlijke verschijningsvorm van een boek;
- c. catalogi voor leesbibliotheken en boekhandelaren;
- d. digitale fotoboeken;
- e. fotoboeken met door een professionele fotograaf ingeplakte foto's;
- f. fotoboeken met foto's van bijvoorbeeld een bruiloft of afscheid. Het maken van de reportage is een bijkomstige prestatie bij de levering van het fotoalbum. Het geheel is onderworpen aan het verlaagde btw-tarief;
- g. jaarverslagen van bedrijven;
- h. kleurboeken, al dan niet voorzien van teksten en/of versjes en dergelijke, mits zij de uiterlijke verschijningsvorm van een boek hebben;
- i. losbladige uitgaven die zonder band worden geleverd en die door de gebruiker zelf worden opgeborgen in een band naar keuze. Het moet dan gaan om uitgaven die aan de hiervoor genoemde kenmerken van een boek voldoen, als zij van een band zouden zijn voorzien;
- j. losse muziekguitgaven;
- k. spoorboekjes en dienstregelingen voor autobusondernemingen van minimaal 8 pagina's;
- l. standaard collegedictaten;
- m. stripboeken;
- n. supplementen op boeken;
- o. voor kinderen bestemde producten (ongeacht het materiaal waarvan ze zijn vervaardigd) die de uiterlijke verschijningsvorm hebben van een boek, ook als ze speelse elementen bevatten;
- p. voorbedrukte postzegelalbums;
- q. zogenoemde blinde atlanten.

Voorbeelden van drukwerken die niet onder de post vallen:

- r. bestekken voor woningbouw en dergelijke;
- s. blocnotes;
- t. dagscheurkalenders, bestaande uit een schild met daarop bevestigd een kalenderblok, en losse blocs van dagscheurkalenders. Dit geldt ook als op de voorzijde van de kalenderbladen behalve de datum een religieuze tekst met een verklarend woord is vermeld of op de achterzijde van de kalenderbladen vervolgh verhalen met een religieuze strekking zijn opgenomen;
- u. huishoudelijke reglementen en statuten van verenigingen of stichtingen;
- v. kantoor-, zak- of schoolagenda's, al dan niet voorzien van een informatief gedeelte;
- w. lege fotoalbums;
- x. losse banden voor boeken en stofomslagen voor boeken;
- y. met tekst en/of illustraties bedrukte planovellen, die deel gaan uitmaken van een werk dat in gereede staat als een boek kan worden aangemerkt;
- z. muziekschrijfboeken;
- aa. muntalbums bestaande uit ringbanden met transparante plastic opbergvellen die voorbedrukte kaarten met afbeeldingen van originelen kunnen bevatten;
- bb. notitieboekjes;
- cc. plakboeken;
- dd. poëziealbums;
- ee. postcard books, dit zijn in boekvorm gebundelde kaarten met afbeeldingen van door een bepaalde kunstenaar vervaardigde kunstwerken (meestal schilderijen). De kaarten kunnen zonder verdere beschadiging uit de bundel worden verwijderd en vervolgens als ansicht-/wenskaart worden gebruikt. Er bestaat geen samenhang tussen de in de bundel opgenomen tekst en de op de kaarten afgedrukte afbeeldingen;
- ff. schetsboeken;
- gg. schoolboekenlijsten.

Drukwerken die hoofdzakelijk zijn aan te merken als reclamemateriaal vallen niet onder de post, zie ook onderdeel 5.



2.2 Schoolboeken e.d.

2.2.1 Algemeen

Uitgevers van schoolboeken en ander lesmateriaal voor het primair-, voortgezet-, middelbaar beroeps- en hoger onderwijs bieden hun producten aan in de vorm van een leerpakket (leermethode) aan onderwijsinstellingen of rechtstreeks aan de leerlingen c.q. studenten van die instellingen. De leerpakketten bevatten dikwijls een leerboek, een werkboek of werkschrift, een docentenboek met eventueel cd-roms, maar ook andere artikelen zoals een kopieerboek, wandplaten, bewaarmappen en ringbanden.

2.2.2 Werkboeken en werkschriften

Een werkboek met de uiterlijke verschijningsvorm van een boek kan worden aangemerkt als een boek in de zin van de post. Dat is het geval als dat boek leerstof en/of leeropdrachten bevat waarbij alleen op de desbetreffende pagina of de naastgelegen pagina ruimte is opengelaten voor het maken van aantekeningen en/of het uitwerken van opdrachten.

Werkschriften die niet de uiterlijke verschijningsvorm hebben van een boek vallen onder het verlaagde btw-tarief als ze uit minimaal 32 pagina's bestaan (aaneengehecht). Bovendien moeten ze zijn voorzien van een omslag en leerstof en/of leeropdrachten bevatten waarbij ruimte is opengelaten voor het maken van aantekeningen en/of het uitwerken van leeropdrachten.

2.2.3 Kopieerboeken

Kopieerboeken zijn losbladige uitgaven met te kopiëren lesmateriaal. Kopieerboeken worden opgeborgen in een ringband en het gekopieerde lesmateriaal wordt gebruikt in de lessen. Kopieerboeken vallen onder het verlaagde btw-tarief. Een eventueel bijgeleverde ringband kan delen in het verlaagde btw-tarief als het kopieerboek en de ringband als één geheel worden geleverd en de omslag (bijvoorbeeld de opdruk) daarvan specifiek is ontworpen voor het desbetreffende kopieerboek (dit is bijvoorbeeld niet het geval als de ringband is voorzien van een insteekhoes).

2.3 Brochures

Brochures kunnen als boeken in de zin van de post worden aangemerkt als zij bestaan uit minimaal 32 pagina's die zijn voorzien van een omslag en die als een geheel zijn aaneengehecht.

Een drukwerk bestaande uit een bundel kaarten die in een hoek is voorzien van een hechtpin waardoor de kaarten tot een waaier kunnen worden gedraaid, kan door de verschijningsvorm niet als een boek worden aangemerkt. Ditzelfde geldt voor een bundel aaneengehechte bladen als het de bedoeling is dat de bladen door de gebruiker worden losgemaakt.

2.4 Inbinden en repareren

Als een boek opnieuw wordt ingebonden of gekartonneerd, verricht de binder een (inbind)dienst die is belast naar het algemene btw-tarief. Is na het inbinden een nieuw boek ontstaan, dat wil zeggen een boek dat daarvoor niet bestond, dan verricht de binder een dienst die bestaat uit het opleveren van een nieuw boek. Deze dienst valt op grond van post *b* 16 onder het verlaagde btw-tarief.

Het inbinden van een aantal tijdschriften – bijvoorbeeld een jaargang – wordt aangemerkt als de oplevering van een nieuw boek. Deze dienst valt op grond van post *b* 16 onder het verlaagde btw-tarief.

2.5 Boeken op andere dan papieren fysieke dragers

De tabelpost geldt ook voor andere dan papieren fysieke dragers waarop de inhoud van een boek is aangebracht (zoals het geval is bij luisterboeken en digitale boeken op cd, cd-rom en USB-stick) en de inhoud daarvan niet uitsluitend of hoofdzakelijk uit reclamemateriaal, video-inhoud of beluisterbare muziek bestaat. Met video-inhoud wordt (bewegend) beeld bedoeld, al dan niet voorzien van geluid. Met beluisterbare muziek wordt niet een luisterboek bedoeld.

2.6 Samengesteld product: levering boek met cd, cd-rom of dvd e.d.

Als bij een boek een andere dan papieren fysieke drager (zoals een cd, cd-rom of dvd e.d.) met een andere inhoud dan die van het boek is bijgevoegd ter informatie en/of ter vermaak, valt de levering van de cd, cd-rom of dvd e.d. in beginsel onder het algemene btw-tarief. Dit is alleen anders als de



fysieke drager educatieve informatie bevat die kennelijk uitsluitend of nagenoeg uitsluitend is bestemd voor informatieoverdracht in het onderwijs (zie onderdeel 3 hierna).

De bij een boek gevoegde cd, cd-rom of dvd e.d. kan qua prijs een substantieel onderdeel vormen van het totale pakket. De levering van die cd, cd-rom of dvd e.d. kan dan niet als bijkomstig worden aangemerkt.¹⁸ Voor de btw-heffing is dan sprake van de levering van twee afzonderlijke goederen (splitsing van prestaties). Op de levering van de cd, cd-rom of dvd e.d. is het algemene btw-tarief van toepassing. Hieraan doet niet af dat slechts één prijs in rekening wordt gebracht. Als de levering van een boek met cd e.d. tegen één prijs wordt aangeboden, moet de vergoeding worden gesplitst op basis van de gangbare prijzen die de uitgever voor elk van de artikelen vraagt. In het geval het boek en de cd e.d. niet ook afzonderlijk worden aangeboden, kan de vergoeding worden gesplitst op basis van de gemaakte kosten en de aan elk artikel toe te rekenen winstopslag. Bij het toerekenen van de winstopslag wordt de verhouding van de gemaakte kosten als maatstaf gehanteerd.

3. Digitale educatieve informatie op fysieke dragers

Het verlaagde btw-tarief is van toepassing op de levering van fysieke dragers (zoals een cd-rom, dvd of een USB-stick) waarop digitale educatieve informatie is aangebracht die kennelijk uitsluitend of nagenoeg uitsluitend is bestemd voor informatieoverdracht in het onderwijs (het 'onderwijs criterium', zie punt 2 hierna). De functionaliteit van digitale leermiddelen kan méér omvattend zijn dan die van (alleen) digitale boeken. Het leveren van een fysieke drager met daarop alleen de inhoud van een school- of leerboek kan als digitaal boek op grond van onderdeel 2.5 onder de post vallen.

Bij de levering van digitale educatieve informatie op fysieke dragers geldt het volgende:

1. Vóór het op de markt brengen van een nieuw digitaal educatief product op een fysieke drager beoordeelt de uitgever, zo nodig in samenspraak met de Belastingdienst, of dat product voldoet aan de voorwaarden voor toepassing van het verlaagde btw-tarief (zie punt 2). Zolang aan de voorwaarden wordt voldaan kan dat product, ook door andere ondernemers, onder het verlaagde btw-tarief worden geleverd.
2. Als noodzakelijke voorwaarde voor toepassing van het verlaagde btw-tarief geldt dat het product is/wordt voorgeschreven door een onderwijsinstelling (zie punt 6). Op verzoek moet de uitgever van het product aannemelijk maken dat het product is/wordt ontwikkeld voor de onderwijsmarkt. Hiermee wordt bedoeld dat het product (nagenoeg) uitsluitend is ontwikkeld met het oog op opname in de lespakketten van onderwijsinstellingen. Dit zal onder meer kunnen blijken uit zaken als gepleegd marktonderzoek en marketing. 'Nagenoeg uitsluitend' betekent voor minstens 90%. Dat criterium heeft hier betrekking op 'bestemd voor' en niet op het daadwerkelijke gebruik voor informatieoverdracht in het onderwijs. Dit impliceert dat de digitale educatieve informatie op fysieke dragers op zeer beperkte schaal ook aan anderen tegen het verlaagde btw-tarief kan worden geleverd. Daarbij kan worden gedacht aan de levering van een digitaal educatief product op een fysieke drager, dat is/wordt voorgeschreven door een onderwijsinstelling, aan de ouders van leerlingen bijvoorbeeld om zo samen met hun kind(eren) te kunnen oefenen.
3. De voorwaarde dat de inhoud van boeken op fysieke dragers niet uitsluitend of hoofdzakelijk uit video-inhoud of beluisterbare muziek mag bestaan, geldt niet voor digitale educatieve informatie op fysieke dragers die voldoen aan de voorwaarden voor toepassing van het verlaagde btw-tarief.
4. 'Hybride' producten. Hiermee worden bedoeld fysieke dragers waarop digitale educatieve informatie is aangebracht (zoals cd of dvd's e.d.) die voldoen aan de voorwaarden voor toepassing van de tabelpost en waarbij tevens is voorzien in toekomstige updates van de daarop aangebrachte informatie (en/of links naar het internet). Als de oorspronkelijke fysieke drager zonder de latere updates zelfstandig is te gebruiken, is daarop het verlaagde btw-tarief van toepassing. Als sprake is van één betaling vooraf voor zowel het basisproduct als de latere update(s), is het verlaagde btw-tarief van toepassing op die betaling (vergoeding). Daarbij is niet relevant in welke vorm de update(s) wordt/worden verstrekt (op een fysieke drager of langs de elektronische weg). Als voor de latere updates apart moet worden betaald, kan sprake zijn van de volgende situaties (zie de toelichting op post b 21, onderdeel 3.2 voor leveringen langs elektronische weg):
 - a. De update moet worden aangemerkt als een bijkomende prestatie bij het basisproduct en is als zodanig niet zelfstandig te gebruiken. In dat geval is het verlaagde btw-tarief van toepassing als de update wordt geleverd op een fysieke drager;
 - b. De update kan niet worden aangemerkt als bijkomend maar heeft een zelfstandige gebruiksfunctie. Als de inhoud van de update wordt geleverd op een fysieke drager en ook overigens voldoet aan de voorwaarden van de tabelpost is daarop het verlaagde btw-tarief van toepassing.
5. Als gelijktijdig met de levering van de fysieke drager de op dat moment beschikbare updates worden 'meegeleverd' is op het geheel het verlaagde btw-tarief van toepassing. Als na dat

¹⁸ Zie in dit verband HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96 (Card Protection Plan), ECLI:EU:C:1999:93.



moment updates worden geleverd geldt hetgeen onder punt 4 wordt opgemerkt.

6. 'Onderwijsinstelling'. Een onderwijsinstelling is een instelling die is genoemd of bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel o, van de wet juncto artikel 8 van het uitvoeringsbesluit. Onder het begrip 'onderwijsinstellingen' vallen ook instituten die beroepsonderwijs verstrekken als bedoeld in artikel 8, eerste lid, onderdeel a, van het uitvoeringsbesluit en instituten die niet zijn opgenomen in het Register Kort Beroeps Onderwijs, maar die overigens hetzelfde onderwijs verstrekken als instituten die wél daarin zijn opgenomen.
7. Digitale leermiddelen worden in toenemende mate door aanbieders langs elektronische weg aangeboden. Onderwijsinstellingen schaffen een licentie aan en leerlingen/studenten krijgen daarvoor toegang tot de leermiddelen. Het gaat hier om dienstverlening langs elektronische weg waarbij geen sprake is van een fysieke drager. Voor dergelijke elektronische diensten wordt verwezen naar de toelichting op post *b* 21, onderdeel 3.2.

4. Dagbladen, weekbladen, tijdschriften en andere tenminste driemaal per jaar periodiek verschijnende uitgaven

4.1 Algemeen

Onder de post vallen uitgaven die regelmatig verschijnen, dat wil zeggen minstens driemaal per jaar op (nagenoeg) vaste tijdstippen. Om als een dergelijke uitgave in de zin van deze post te kunnen worden aangemerkt is in elk geval vereist dat de inhoud ervan voor de afnemers hetzelfde is.

Uitgaven die regelmatig verschijnen, zullen doorgaans een aanwijzing bevatten waaruit die regelmaat blijkt, bijvoorbeeld de vermelding: 'verschijnt x maal per jaar'.

Onder de post vallen ook:

- uitgaven die gedurende één of meer gedeelten van het jaar – bijvoorbeeld gedurende bepaalde seizoenen – regelmatig verschijnen;
- uitgaven die met onregelmatige tussenpozen, maar wel elk kalenderjaar op dezelfde tijdstippen of over dezelfde tijdvakken, verschijnen.

Onder de post vallen de gewone dagbladen, weekbladen en tijdschriften. Ook uitgaven waarin prijspuzzels zijn opgenomen, vallen onder de post.

Verder kunnen bijvoorbeeld – als aan de hiervoor genoemde voorwaarden is voldaan – onder de post worden gerangschikt:

- gidsen van woningbureaus;
- kwartaalverslagen en dergelijke van bedrijven;
- oude exemplaren van tijdschriften (ook als het tijdschrift niet meer verschijnt);
- personeelsbladen;
- verenigingsbladen.

Brieven met een doseerkalender voor individuele patiënten over de dosering van hun medicatie die periodiek wordt toegezonden, vallen niet onder de post. In dat geval is geen sprake van een uitgave in de zin van de post, omdat iedere brief op de persoon gerichte gegevens bevat en daardoor per afnemer verschilt.

Gemeenten en organisaties reserveren soms één of meer advertentiepagina's in huis-aan-huisbladen. Dergelijke pagina's zijn niet aan te merken als een zelfstandige periodieke uitgave, ook niet als zij zijn voorzien van een eigen kop, een afzonderlijke jaargang- en nummeraanduiding en een colofon.

De door een loterij periodiek verzorgde lotnummercorrespondentie voor deelnemers valt niet onder de post.¹⁹

4.2 Dagbladen, weekbladen, tijdschriften enz. op andere dan papieren fysieke dragers

De tabelpost geldt ook voor andere dan papieren fysieke dragers waarop de inhoud van dagbladen, weekbladen, tijdschriften en andere minstens driemaal per jaar periodiek verschijnende uitgaven in de zin van deze post is aangebracht (zoals het geval is bij kranten en tijdschriften op cd of cd-rom voor blinden en zeer slechtzienden) en waarvan de inhoud niet uitsluitend of hoofdzakelijk uit reclamemateriaal, video-inhoud of beluisterbare muziek bestaat (zie onderdeel 2.5).

¹⁹ Rechtbank Gelderland 13 december 2016, nr. AWB 15/4829, ECLI:NL:RBGEL:2016:6620.



4.3 Bijvoegsels

Het komt voor dat dagbladen, weekbladen, tijdschriften e.d. samen met een bijvoegsel, bijvoorbeeld een receptenboekje, kortingsbonnen, of een andere dan papieren fysieke drager (zoals cd's, cd-roms of dvd's e.d.) in één (plastic) verpakking worden geleverd. De beoordeling of sprake is van één of meer leveringen gebeurt met inachtneming van de criteria die het HvJ in het arrest Card Protection Plan heeft aangelegd.²⁰ Dat zal in nagenoeg alle gevallen betekenen dat de vergoeding moet worden gesplitst in een deel dat betrekking heeft op het tijdschrift (verlaagd btw-tarief) en een deel dat betrekking heeft op de cd, cd-rom of dvd e.d. (in beginsel algemeen btw-tarief, zie onderdeel 2.6). Bij relatief kleine en/of eenvoudige bijgevoegde artikelen als receptenboekjes zal doorgaans sprake zijn van bijkomstige leveringen. De hele vergoeding is dan onderworpen aan het verlaagde btw-tarief.

5. Drukwerk en andere uitgaven die hoofdzakelijk zijn aan te merken als reclamemateriaal

De post is niet van toepassing op drukwerk en andere uitgaven die hoofdzakelijk zijn aan te merken als reclamemateriaal. Drukwerk en uitgaven waarbij het stimuleren van de verkoop van goederen of het gebruik maken van diensten voorop staat of een doel op zich is (zoals reclamebiljetten van winkelketens, veilingcatalogi en brochures van reisorganisaties, hotelketens en dergelijke waarin reizen en accommodaties worden aangeboden) is daarom belast naar het algemene btw-tarief. Drukwerk en andere uitgaven die bedoeld zijn om een loterijdeelnemer te bewegen tot het deelnemen aan andere trekkingen van dezelfde loterij of aan bepaalde speciale acties enz. zijn aan te merken als reclamemateriaal en vallen niet onder de post.

Reisgidsen, hotelgidsen en campinggidsen zijn geen reclamematerialen als zij een min of meer algemene omschrijving bevatten van bijvoorbeeld de bezienswaardigheden en accommodaties in een bepaalde streek en dus informatief van aard zijn. Studiegidsen van universiteiten zijn ook niet aan te merken als reclamemateriaal. Dit geldt ook als het gaat om gidsen van volksuniversiteiten en dergelijke die een overzicht geven van de cursussen waarvoor men zich kan inschrijven en de kosten van die cursussen. De hiervoor genoemde gidsen kunnen delen in het verlaagde btw-tarief als zij voldoen aan de kenmerken van een boek.

6. Verzenden van drukwerk en andere uitgaven in de zin van de post

Het komt voor dat een ondernemer die drukwerk en/of andere uitgaven in de zin van deze post levert ook de opdracht krijgt om deze uitgaven van adresbanden te voorzien, te adresseren, te bundelen en ter post te bezorgen. Niet van belang is of het drukwerk digitaal of offset wordt gedrukt.

Het bedrag dat voor de verzendwerkzaamheden in rekening wordt gebracht, inclusief porto- of frankeerkosten, wordt gerekend tot de vergoeding voor de levering van het drukwerk of de andere uitgaven in de zin van deze post. Dit geldt ook als er voor de werkzaamheden op de factuur een afzonderlijk bedrag in rekening wordt gebracht. Als het geleverde product onder post a 30 of a 31 valt, is ook de vergoeding voor de verzendwerkzaamheden onderworpen aan het verlaagde btw-tarief.

Als niet de ondernemer die het drukwerk of de andere uitgaven levert de opdracht tot terpostbezorging heeft gekregen maar die prestatie plaatsvindt op grond van een overeenkomst tussen de postbezorger en de persoon voor wie de post wordt bezorgd, kan het verlaagde btw-tarief ter zake geen toepassing vinden.

Als de porto- of frankeerkosten betrekking hebben op vrijgesteld postvervoer (op grond van artikel 11, eerste lid, letter m van de wet) kunnen die kosten worden behandeld als met doorlopende posten gelijk te stellen bedragen. Dit kan ook als de ondernemer in opdracht van de opdrachtgever drukwerk of andere uitgaven in de zin van de post verzendt dat hij niet zelf heeft vervaardigd. Zie artikel 8, vijfde lid, letter a van de wet en artikel 4, eerste lid letter c van het uitvoeringsbesluit. Hieraan zijn de volgende voorwaarden verbonden:

- de opdrachtnemer moet het bedrag voor de postverzending afzonderlijk aan zijn opdrachtgever in rekening brengen en
- dat bedrag moet gelijk zijn aan het bedrag dat de opdrachtnemer voor de postverzending daadwerkelijk aan een verlener van de universele postdienst als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel g, van de Postwet 2009 heeft betaald.

²⁰ HvJ C-349/96 (Card Protection Plan), eerder aangehaald.



POST A 31

1. Inhoud van de post

braille-papier, braille-folie, braille-drukwerk, braille-schrijfmachines, braille-handschrijfhulpmiddelen en dergelijke braille-artikelen; uurwerken, optische leesapparaten, t.v.-leesloepen, leesplateaus, oriëntatie-hulpmiddelen, steun-, tast- en herkenningstokken speciaal ontworpen voor persoonlijk gebruik door blinden en slechtzienenden; blindengeleidehonden; andere bij ministeriële regeling aan te wijzen hulpmiddelen die speciaal zijn ontworpen dan wel bestemd voor het exclusieve en persoonlijke gebruik door blinden en slechtzienenden; leespenen en andere apparatuur met een vergelijkbare functie, alsmede programmatuur, die speciaal zijn ontworpen voor gebruik door dyslectici;

2. Algemeen

Alleen de specifiek in de tekst van de post en artikel 34 van de Uitvoeringsbeschikking aangewezen hulpmiddelen vallen onder de post. Bovendien wordt aan die hulpmiddelen de eis gesteld dat zij speciaal zijn ontworpen voor persoonlijk gebruik door visueel gehandicapten.

Blindengeleidehonden vallen onder de post; voor zogenoemde hulphonden zie onderdeel 16 van de toelichting op post a 35.

De lijst van de onder de post opgenomen hulpmiddelen kan worden aangevuld en aangepast bij ministeriële regeling (artikel 34 van de uitvoeringsbeschikking).

3. Brailleartikelen

Computerapparatuur die uitsluitend door blinden kan worden gebruikt, valt onder de post. Het gaat bijvoorbeeld om (draagbare) notebookcomputers met een niet los te koppelen brailletoetsenbord.

Braillehardware en -software kunnen onder de post worden ingedeeld als het gaat om los leverbare brailleaanpassingen voor computerapparatuur. Voorbeelden hiervan zijn brailleleesregels, -printers en -toetsenborden.

Een notebookcomputer waaraan met klittenband een brailleleesregel is bevestigd, valt niet onder de post. Brillettekmachines vallen niet onder de post omdat zij niet zijn ontwikkeld voor het persoonlijke gebruik door de blinde zelf.

4. Optische leesapparaten

Optische leesapparaten zijn toestellen die een in zwartdruk op papier aangebrachte tekst rechtstreeks omzetten naar een vorm die door blinden of slechtzienenden kan worden waargenomen. Dit kan zijn een speciaal voor dit doel ontworpen monitor, geluid (gesproken tekst), brailletekens of reliëfletters. De apparaten moeten de tekst automatisch omzetten, dus zonder de tussenkomst van de visueel gehandicapte. Het geheel vormt een gesloten circuit dat speciaal is opgesteld voor het lezen van een tekst en dat bestaat uit een camera die is verbonden met een monitor.

Een elektronische handloep die speciaal is bestemd voor slechtzienenden en die uitsluitend geschikt en ontworpen is voor die doelgroep valt onder de post.

Accessoires voor optische leesapparaten vallen niet onder de post. Zo valt de afzonderlijke levering van een dockingstation voor een elektronische handloep niet onder de post.

5. Aangewezen hulpmiddelen

5.1 Algemeen

In artikel 34 van de uitvoeringsbeschikking zijn de aangewezen hulpmiddelen opgenomen:

'Als hulpmiddelen die speciaal zijn ontworpen dan wel bestemd voor het exclusieve en persoonlijke gebruik door blinden en slechtzienenden als bedoeld in de bij de wet behorende tabel I, onderdeel a, post 31, worden aangewezen:

- a. *sprekende koortsthermometers, bloedsuikermeters en bloeddrukmeters die worden aangewend voor zelfdiagnose;*
- b. *programmatuur, alsmede de hiermee samenhangende apparatuur, die door middel van zogeheten spraakoutput er specifiek op is gericht visueel gehandicapten in staat te stellen om met computers te werken;*



- c. *programmatuur die grafische besturingssystemen omzet in voor zogeheten spraakoutput en brailleschrift begrijpelijke informatie;*
- d. *programmatuur die erop is gericht om conventionele geschriften met behulp van een scanner om te zetten in een door een computer te gebruiken tekst waardoor deze geschriften toegankelijk worden voor visueel gehandicapten;*
- e. *programmatuur die erop is gericht de weergave op het beeldscherm van een computer te vergroten en/of te laten contrasteren;*
- f. *de volgende bijzondere gezichtshulpmiddelen voor slechtzienden, mits die gewoonlijk door een arts of een optometrist worden voorgeschreven en individueel worden aangemeten: op of in een bril gemonteerde kijkerloepsystemen; telescoop- en prismaloepbrillen, de daarbij behorende opsteeklenzen daaronder begrepen; in een brilmontuur of brilglazen aan te brengen vergroot- en loepglazen; filterlenzen en -toepassingen en filterglazen bestemd voor een selectieve absorptie van meer dan 400 nm. van het licht met korte golflengte; alsmede tafelloepsystemen, al dan niet voorzien van verlichting, voor vergrotingen tot 2x en bijbehorende toebehoren, en monoculaire handtelescopen.'*

Sprekende weegschalen vallen niet onder de post. Hulpmiddelen die zijn ontworpen en bestemd voor één specifieke visueel gehandicapte vallen ook niet onder de in dit artikel bedoelde hulpmiddelen.

5.2 Speciale computerhulpmiddelen (onderdelen b, c, d en e)

5.2.1 Spraaksoftware en -apparatuur (onderdeel b)

Het gaat hierbij om computertoepassingen die visueel gehandicapten in staat stellen met computers te werken door een volledig sprekende besturing. De spraakoutput wordt gebruikt om teksten beter te lezen of als hulpmiddel om via een computer verzonden berichten (e-mail) te kunnen ontcijferen c.q. verstaan zonder eerst andere toepassingen te moeten afsluiten.

5.2.2 Vertaalsoftware (onderdeel c)

Deze software maakt het mogelijk om (grafische) besturingssystemen die doorgaans werken met vensters en iconen om te zetten in een voor visueel gehandicapten toegankelijk besturingssysteem. De door de computer verstrekte informatie wordt gelezen en/of gebruikt in combinatie met een brailleleesregel of een spraakoutput.

5.2.3 OCR (Optical Character Recognition, onderdeel d)

Met behulp van een scanner worden door OCR traditioneel gedrukte documenten geconverteerd in tekstbestanden. Deze tekstbestanden worden vervolgens geschikt en toegankelijk gemaakt voor computergebruik door visueel gehandicapten.

5.2.4 Grootlettersoftware (onderdeel e)

Deze software wijzigt de oorspronkelijke presentatie op het beeldscherm. De wijziging is zodanig dat niet-visueel gehandicapten niet kunnen werken met deze speciale presentatie.

5.3 Bijzondere gezichtshulpmiddelen (onderdeel f)

De aangewezen bijzondere gezichtshulpmiddelen zijn bestemd voor (ernstig) slechtzienden. Voor alle in onderdeel f genoemde hulpmiddelen geldt de voorwaarde dat deze gewoonlijk door een arts of een optometrist worden voorgeschreven en individueel worden aangemeten.

Telescoop- en prismaloepsystemen worden apart in of op een bril gemonteerd. Een telescopsysteem heeft een vergroting tot binoculair Nanometer (hierna: nm.) 3x en een prismaloep vergroot tot binoculair nm. 8x. Deze vergrotingswaarden komen pas tot uitdrukking als het hulpmiddel individueel is afgesteld.

Monoculaire vergrotingsystemen maken het mogelijk om ver weg te kijken en zodoende bewegwijzering en straatnamen te lezen. In deze categorie worden ook aangewezen kijker-/loepsystemen die een gezichtsveldverbredende werking hebben. Hierbij valt te denken aan het groothoeksysteem, het Galileisysteem en een aplanatisch systeem. Een omgekeerd Galileisysteem verruimt het gezichtsveld voor de groep slechtzienden die een kokergezichtsveld hebben, zoals bij Tapeto Retinale Dystrofie.

Verder zijn aangewezen filterlenzen en filterglazen met een selectieve absorptie van het licht met een korte golflengte, al dan niet photochromatisch, mede gebruikt voor monochromasie van de blauwe kegeltjes en albinisme. Deze absorptie reikt verder dan enkel filtering van de UVB – UVA-straling.



Brillen met zogenoemde filterlenzen met een selectieve absorptie van meer dan 400 nm. van het licht met korte golflengte zijn aan te merken als hulpmiddelen voor visueel gehandicapten en vallen onder de post.

Monoculaire handtelescopen zijn kleine monoculaire vergrotingsystemen die door slechtzienden incidenteel manueel worden gebruikt als aanvullend hulpmiddel.

5.4 Hulpmiddelen die niet onder de post vallen

Spraaksoftware en vergrotingssoftware voor mobiele telefoons is software waarmee een gewone mobiele telefoon door visueel gehandicapten kan worden bediend. Deze software is specifiek voor visueel gehandicapten ontwikkeld. De software is echter niet in de post genoemd en valt daar dus niet onder.

6. Passingen

Aan de in de post opgenomen hulpmiddelen kunnen passingen worden verricht. Met het begrip passingen wordt bedoeld op het aanpassen aan de individuele handicaps van de gebruiker van het desbetreffende hulpmiddel. In feite heeft de passing ten doel het medische hulpmiddel gebruiksklaar te maken of te houden. De hiervoor in rekening gebrachte paskosten kunnen delen in het verlaagde btw-tarief.

7. Hulpmiddelen voor dyslectici (leespennen)

Leespennen, andere apparatuur met een vergelijkbare functie en programmatuur die speciaal ontworpen zijn voor gebruik door dyslectici vallen onder de post.

De leespen lijkt op een schrijfpenn. In de pen is een microcomputer met scanner en spraakfunctie ingebouwd. De pen stelt dyslectici in staat om zelfstandig te lezen.

Speciaal ontworpen programmatuur is bijvoorbeeld software die ervoor zorgt dat bestaande tekst hardop wordt voorgelezen waarbij een speciale cursor het meelesen vergemakkelijkt of ervoor zorgt dat getypte teksten hardop worden voorgelezen, woorden fonetisch worden gespeld of woorden die hetzelfde klinken maar verschillende betekenissen hebben, worden voorzien van een korte uitleg of van een plaatje.

8. Verhuur hulpmiddelen

Goedkeuring

Ik keur goed dat de verhuur van de in de post genoemde artikelen naar het verlaagde btw-tarief wordt belast.

POSTEN A 32 en A 33

(vervallen)

POST A 34

1. Inhoud van de post

invalidenwagentjes en invalidenkrukken; sta-opstoelen; hooglaagbedden;

2. Invalidenwagentjes

2.1 Algemeen

Een invalidenwagentje is een vervoermiddel met ten minste drie wielen dat naar maatschappelijke opvattingen op basis van specifieke inrichting, bestemming en presentatie bedoeld is om te worden gebruikt door een invalide of een mindervalide.²¹ De wijze waarop een invalidenwagentje wordt aangedreven of voortbewogen is daarbij irrelevant.

²¹ Vervoermiddelen met ten minste drie wielen die onder deze post vallen, kunnen bijvoorbeeld ook zijn scootmobielen, fietsen en all-terrainwagentjes mits deze naar maatschappelijke opvattingen op basis van specifieke inrichting, bestemming en presentatie bedoeld zijn om te worden gebruikt door een invalide of een mindervalide.



Een specifiek voor een invalide aangepaste personenauto kwalificeert naar maatschappelijke opvattingen niet als een invalidewagentje in de zin van de post en valt daarom niet onder het verlaagde tarief.

2.2 Onderdelen en toebehoren van invalidenwagentjes

(Onder)delen en toebehoren van een invalidenwagentje die een noodzakelijke functie vervullen bij het gebruik ervan vallen onder het verlaagde btw-tarief; zonder die onderdelen en toebehoren is een invalidenwagentje in technisch en functioneel opzicht niet compleet.

(Onder)delen en toebehoren die behoren tot de normale uitrusting van een invalidenwagentje en die met het wagentje op grond van één overeenkomst en voor één prijs worden geleverd, worden samen met het wagentje als één goed beschouwd. De levering van dat goed is belast naar het verlaagde btw-tarief.

(Onder)delen en toebehoren van een invalidenwagentje die afzonderlijk worden geleverd, mogen alleen onder de post worden gerangschikt als zij specifiek zijn vervaardigd en bestemd voor gebruik in invalidenwagentjes.

Voorbeelden van onderdelen en toebehoren van een invalidenwagentje die onder de post kunnen worden gerangschikt:

- driewielers die zijn uitgerust met een draagplateau waarop een invalidenwagentje kan worden vervoerd;
- fietsen zonder voorwiel met zodanige voorzieningen dat zij aan een invalidenwagentje kunnen worden gekoppeld;
- antidecubituskussens die hoofdzakelijk worden gebruikt in invalidenwagentjes, zowel als zij als onderdeel van als afzonderlijk van het invalidenwagentje worden geleverd;
- de handbike, een onderdeel van een invalidenwagentje dat de inzittende in staat stelt te rijden door middel van een soort trapbeweging die met de handen wordt gemaakt;
- de accu als onderdeel van een elektrisch aangedreven invalidenwagentje;
- een elektrisch aandrijfsysteem dat kennelijk uitsluitend is bestemd om op een handbewogen rolstoel te worden gemonteerd en met alle benodigde onderdelen als één set wordt geleverd, eventueel met inbegrip van een enkele acculader.

Voorbeelden van onderdelen en toebehoren van een invalidenwagentje die niet onder de post kunnen worden gerangschikt:

- kledingstukken die wat betreft pasvorm voor gebruikers van een invalidenwagentje zijn aangepast (jassen, colberts, pantalons, blouses, ondergoed en dergelijke);
- artikelen die zijn bestemd om gebruikers van een invalidenwagentje tegen regen of koude te beschermen (bijv. regenhoezen of -capes, beenbekleding, schootkleden en dergelijke);
- voorzieningen die de toegankelijkheid van gebouwen, woningen en trottoirs voor invalidenwagentjes verbeteren zoals zogenoemde vlinderopritten;
- een losse acculader.

3. Overige gehandicaptenvoorzieningen

Voor gehandicapten worden diverse soorten zitsystemen en -elementen aangeboden. Deze zijn speciaal voor gehandicapten ontworpen en vervaardigd en kunnen op verschillende soorten verrijdbare onderstellen zijn gemonteerd.

Deze zitsystemen en -elementen zijn te onderscheiden in:

- systemen die zich niet of nauwelijks lenen voor gebruik als vervoermiddel. Het gaat hier om zitorthesen/zitelementen die zijn gemonteerd op een onderstel met kleine zwenkwieltjes. Deze zitsystemen kunnen niet worden aangemerkt als invalidenwagentjes in de zin van de post;
- systemen die worden gebruikt als zitmeubel en vervoermiddel. Het gaat om zitorthesen/zitelementen die zijn gemonteerd op een onderstel met luchtbanden. Deze zitsystemen kunnen op één lijn worden gesteld met de in de post bedoelde invalidenwagentjes.

De levering van elektrisch en manueel bedienbare trippelstoelen valt onder de post. De trippelstoel is een verrijdbare stoel waarbij tussen de voorwielen extra ruimte is vrijgehouden voor de voeten. De stoel is een specifiek voor mensen met lichamelijke beperkingen ontwikkeld hulpmiddel waarin zij stabiel kunnen zitten en waarmee zij zich kunnen verplaatsen in huis. De stoel kan zo hoog worden gezet dat men een positie bereikt die vergelijkbaar is met rechtop staan.

Wandelwagens die speciaal zijn aangepast voor het gebruik door een gehandicapt kind (zoals de zogenoemde invalidenkinderbuggy) vallen onder de post.



Verrijdbare douche- en toiletstoelen vallen onder de post.

Looprekken en rollators vallen onder de post. Loophulpen die dezelfde functie hebben als looprekken en die specifiek zijn ontworpen en ingericht voor gebruik door invalide of mindervalide personen (zoals bijvoorbeeld ventrale, dorsale en combiloophulpen) vallen onder de post. Specifiek als loophulp ontworpen loopfietsen voor volwassenen vallen als looprekken onder de post.

Een mechanische traploophulp valt onder de post. Een traploophulp, een mechanisch apparaat dat via een rail aan de muur boven de trap met de gebruiker meebeweegt, biedt ondersteuning bij het traplopen doordat de gebruiker er met de handen/armen op kan steunen. Een mechanische traploophulp heeft geen zitfunctie en neemt het traplopen niet over, maar geeft net als een looprek en een rollator veiligheid en extra ondersteuning. Een traploophulp is daarom niet te vergelijken met een traplift (die immers het traplopen overneemt). Gelet op het vorenstaande wordt een mechanische traploophulp aangemerkt als soortgelijk aan een looprek.

De volgende apparaten en voorzieningen zijn niet te rangschikken onder het begrip invalidenwagentjes:

- patiënten-heftoestellen;
- invalidenliftjes (bijvoorbeeld mono-liften);
- sta-orthesen (hulpmiddelen om gehandicapten te verticaliseren);
- ligorthesen (hulpmiddelen ter ondersteuning dan wel correctie van de romp of bepaalde lichaamsdelen van gehandicapten), al dan niet gemonteerd op een verrijdbaar onderstel.

4. Invalidenkrukken en onderdelen daarvan

Onder de post vallen alle soorten hand-, onderarm- en okselsteunkrukken. Ook (onder)delen en toebehoren van invalidenkrukken zoals fixatievoorzieningen, steunen e.d. vallen onder de post als zij specifiek voor de krukken zijn ontworpen, vervaardigd en bestemd.

Gewone wandelstokken en zogenoemde tussentreden vallen niet onder de post. Tussentreden zijn blokken die worden bevestigd op bestaande traptreden waardoor het hoogteverschil tussen de traptreden wordt verminderd. Tussentreden zijn niet aan te merken als invalidekrukken omdat zij geen steun bieden bij het (trap)lopen.

5. Sta-opstoelen

Sta-opstoelen vallen onder de post. De stoelen worden gebruikt door personen die door functiestoornissen niet (meer) in staat zijn om vanuit normale zithoogte zelfstandig op te staan. In de meeste gevallen bevat een sta-opstoel een motor die het zitgedeelte en het ruggedeelte omhoog beweegt (de zogenoemde sta-oplift) zodat de gebruiker wordt geholpen bij het opstaan. Ook sta-opstoelen die op een andere wijze, bijvoorbeeld via een veermechanisme, de sta-opbeweging ondersteunen, vallen onder de post.

Onder de post vallen ook stoelen die naast de sta-oplift nog van andere motoren c.q. mogelijkheden zijn voorzien, zoals een kantelverstelling (voor het gelijktijdig kantelen van rugleuning en zitting, zonder dat de zithoek wijzigt), een rugverstelling (voor het verstellen van de rugleuning) en een voetenbankverstelling (voor het verstellen van de voetensteun). Deze stoelen worden doorgaans aan de zorgverzekeraar geleverd, die de stoelen vervolgens aan de verzekerden in bruikleen verstrekt.

Een sta-opstoel die meer het karakter heeft van een relaxfauteuil en is voorzien van een handmatig pneumatisch of hydraulisch pompsysteem valt niet onder de post.

Voor het herstellen van sta-opstoelen wordt verwezen naar onderdeel 2 van de toelichting bij post *b* 1.

6. Hooglaagbedden

Hooglaagbedden zijn bedden die zijn voorzien van een transfersysteem (waarmee het liggende gedeelte in zijn geheel omhoog en omlaag kan worden gebracht) of een keermechanisme (waarmee de patiënt van de rug op de zijde of de buik wordt gedraaid). Het transfersysteem of het keermechanisme wordt aangedreven door een aan het bed aangebrachte motor.

Het gaat om bedden die pas worden verstrekt nadat de medische indicatie is aangetoond. De bedden moeten speciaal zijn bedoeld om te worden gebruikt in ziekenhuizen en verpleeginrichtingen of, al dan niet verstrekt via een thuiszorginstelling, door een gehandicapte of zieke thuis.

Het verlaagde btw-tarief geldt voor de levering van het hooglaagbed. Als gelijktijdig met de levering



van het hooglaagbed accessoires worden meegeleverd die specifiek voor het hooglaagbed zijn vervaardigd en bestemd, delen deze accessoires (zoals een bedgalg, afneembare zijhekken, het hoofd- en voeteneinde en de eventuele tentopbouw) in het verlaagde btw-tarief. Accessoires die niet gelijktijdig met het hooglaagbed worden geleverd zijn belast naar het algemene btw-tarief.²²

7. Passingen

Aan de in de post opgenomen hulpmiddelen kunnen passingen worden verricht. Met het begrip passingen wordt bedoeld op het aanpassen van een medisch hulpmiddel aan de individuele hand- en voeten van de gebruiker van het desbetreffende hulpmiddel. In feite heeft de passing ten doel het medische hulpmiddel gebruiksklaar te maken of te houden. De hiervoor in rekening gebrachte paskosten kunnen delen in het verlaagde btw-tarief.

8. Verhuur

Goedkeuring

Ik keur goed dat de verhuur van de onder de post vallende producten wordt belast naar het verlaagde btw-tarief.

POST A 35

1. Inhoud van de post

kunstledematen, te weten: arm-, hand-, been- en voetprothesen; hulpmiddelen die speciaal zijn ontworpen voor het overnemen van de fixatiefunctie van een niet of slecht functionerende hand; beenbeugels, breukbanden en kunstgewrichten; kunstogen, -oren en -nieren; aangezichts-, borst-, neus- en larynxprothesen, chirurgische implanteringsprothesen; hart- en spierstimulatoren; gehoorapparaten en andere bij ministeriële regeling aan te wijzen hulpmiddelen die speciaal zijn ontworpen dan wel bestemd voor het exclusieve en persoonlijke gebruik door doven en slechthorenden; oorapparaten tegen stotteren; hulpmiddelen voor stomapatiënten; orthopedisch schoeisel; hulpmiddelen die speciaal zijn ontworpen voor het uittrekken van therapeutische elastische steunkousen; orthopedische maatkorsetten; delen, onderdelen en toebehoren, kennelijk bestemd voor de hiervoor genoemde goederen;

2. Algemeen

De post is niet van toepassing op kunstledematen voor dieren.

Het geven van adviezen door een prothesemaker valt buiten het toepassingsbereik van de post.

Het verlaagde btw-tarief is van toepassing op de levering van hulpmiddelen (andere dan gehoorapparaten) die speciaal zijn ontworpen dan wel bestemd zijn voor het exclusieve en persoonlijke gebruik door doven en slechthorenden. Hierbij geldt dat zij moeten zijn aangewezen in artikel 35 van de Uitvoeringsbeschikking.

Losse (onder)delen en toebehoren van de in de post vermelde goederen vallen alleen dan onder de post als zij speciaal voor die goederen zijn vervaardigd en bestemd en nodig zijn voor de goede werking van die goederen.

3. Hulpmiddelen die speciaal zijn ontworpen voor het overnemen van de fixatiefunctie van een niet of slecht functionerende hand

Het overnemen van de fixatiefunctie heeft onder meer betrekking op de situatie dat een persoon de niet of slecht functionerende hand gebruikt om een voorwerp vast te houden of tegen te houden (te fixeren) en zijn andere hand gebruikt om het voorwerp feitelijk te kunnen gebruiken. Het hulpmiddel neemt de fixatiefunctie over zodat de andere hand, die nog goed functioneert, de gewenste handelingen met het voorwerp kan verrichten (bijvoorbeeld het openen van een fles).

De zogenoemde 'liftware lepel' die speciaal is ontworpen voor mensen met de ziekte van Parkinson valt onder de post. De lepel maakt gebruik van technieken waarbij vibraties van een specifieke frequentie worden gebruikt om andere trillingen, in casu de trillingen van de hand, te absorberen.

²² Hof Den Bosch 23 december 2010, nr. 10/00231, ECLI:NL:GHSHE:2010:BQ1380.



Bladomslag- en eetapparaten kunnen niet worden aangemerkt als hulpmiddelen die de fixatiefunctie van een slecht of niet functionerende hand overnemen.

4. Kunstogen

Onder de tabelpost valt niet alleen een volledig kunst oog; een scleraschaal kan ook onder de post worden gerangschikt. Een scleraschaal is een 'schelpje' dat over een blind oog wordt gedragen. De kleur en de tekening van de scleraschaal zijn gelijk aan die van het gezonde oog.

Ook een scleralens met iristekening valt onder de post. Deze lens heeft de vorm van een grote contactlens en wordt gebruikt bij oogbeschadigingen waarbij het gezichtsvermogen totaal is verdwenen. De scleralens zonder iristekening die wordt gebruikt bij gezichtsbeschadigingen waarbij nog wel gezichtsvermogen aanwezig is, valt niet onder de post; de toepassing van deze lens heeft tot doel het gezichtsvermogen te corrigeren.

Een zogenoemde keratoconuslens die speciaal wordt gemaakt voor mensen met een afwijkend hoornvlies valt niet onder de post. Deze lens wordt gedragen door mensen met een te corrigeren gezichtsvermogen en een moeilijke oogmaat.

5. Kunstnier

Een kunstnier is een apparaat dat – buiten het menselijk lichaam – bloed filtert. Het bloed wordt vanuit het menselijk lichaam door een uitwendig slangensysteem naar de kunstnier (een soort filter) en vervolgens terug naar het lichaam gepompt. Het uitwendig slangen-/vaatsysteem kan niet worden aangemerkt als een (onder)deel of toebehoren van de kunstnier; het systeem zorgt alleen voor het transport van het bloed van en naar de kunstnier en vervult op zichzelf geen functie bij de daadwerkelijke zuivering van het bloed. Op de levering van het vaatsysteem is het verlaagde btw-tarief op grond van deze post niet van toepassing. Als de slangen voldoen aan de definitie van het begrip katheter in de zin van post a 37 vallen ze op grond van die post onder het verlaagde btw-tarief.

De bij nierdialyse te gebruiken afdrukklemmen en stoelen zijn geen (onder)deel of toebehoren van de kunstnier. De functie die deze artikelen in het kader van de nierdialyse vervullen, houdt geen verband met de werking van de kunstnier zelf. Het verlaagde btw-tarief kan niet worden toegepast op de levering van deze artikelen.

De bij nierdialyse te gebruiken losse fistulanaalden vallen niet onder de post. Op de femoralis-subclaviakatheters is, als aan de daar gestelde voorwaarden is voldaan, op grond van post a 37 het verlaagde btw-tarief van toepassing.

CAPD-warmteboxen kunnen niet onder de post worden gerangschikt. CAPD-warmteboxen (CAPD = Continue Ambulante Peritoneale (= via het buikvlies) Dialyse) zijn boxen waarmee bij nierdialyse via het buikvlies de dialysevloeistof wordt verwarmd tot lichaamstemperatuur.

6. Chirurgische implanteringsprothesen

6.1 Algemeen

Onder chirurgische implanteringsprothesen worden verstaan producten die via een chirurgische ingreep in het menselijk lichaam worden ingebracht om de functie van bepaalde organen over te nemen.

Voorbeelden van implanteringsprothesen die onder de post vallen:

- een stent of endoprothese: een buisvormig voorwerp dat ertoe dient delen van een beschadigd buisvormig orgaan in het menselijk lichaam (bijvoorbeeld (slag)aderen, urineleiders, galweggangen, luchtwegen en dergelijke) te vervangen;
- intra-oculaire ooglens: uit kunststof vervaardigde lenzen die door de oogarts bij patiënten met staar worden geïmplanteerd na verwijdering en ter vervanging van de originele ooglens;
- platen, pennen, schroeven enz. die worden gebruikt bij het behandelen van breuken in het beendergestel. Kirschnerdraden zijn roestvrijstalen pinnen die operatief worden aangebracht om botfragmenten op hun plaats te houden. Omdat kirschnerdraden wat betreft functie, toepassing en bereik zijn te vergelijken met de hier bedoelde platen, pennen, schroeven enz. vallen zij onder de post. Niet onder de post valt een Tissue Expander, een ballonachtig reservoir dat tijdelijk onder de huid wordt aangebracht ter voorbereiding op een chirurgische ingreep;
- een kniedistractor: een distractor bestaat uit telescopische buizen die aan beide zijanten van de knie worden bevestigd met pinnen in het onder- en bovenbeen. Met behulp van een kniedistractor



wordt het kniegwricht vijf millimeter uit elkaar getrokken, waardoor de knie wordt ontlast en het kraakbeen kan herstellen.

6.2 Botcement en dergelijke producten

Botcement valt onder de post. Botcement is een buigzame pasta die is ontstaan door samenvoeging van een poeder en een vloeistof en die wordt gebruikt voor het bevestigen van bijvoorbeeld chirurgische implanteringsprothesen en kunstgewrichten.

Producten die tijdens een chirurgische ingreep na het toevoegen van andere (vloeibare) stoffen tot een soort implanteringsprothese worden gevormd, vallen onder de post.

Producten die na het inbrengen in het menselijk lichaam ervoor zorgen dat het lichaam zelf bindweefsel aanmaakt waardoor verloren gegaan lichaamsweefsel wordt vervangen, vallen niet onder de post. Die producten vervangen immers zelf geen weefsel, ook niet als ze in het lichaam aanwezig blijven.

6.3 Dierlijke transplantaten

Weefseltransplantaten van dierlijke oorsprong worden gebruikt als alternatief voor menselijke weefseltransplantaten. Dierlijke weefseltransplantaten worden via een chirurgische ingreep in het menselijk lichaam ingebracht. Na een periode van vergroeiing en eventueel absorptie vervangen zij de functie van een bepaald (gedeelte van een) orgaan. Dierlijke weefseltransplantaten kunnen worden aangemerkt als chirurgische implanteringsprothesen als bedoeld in de post. Collageen implantaten zijn niet als chirurgische implanteringsprothesen te beschouwen. Het betreft steriele preparaten die in hoge mate gezuiverd rundercollageen bevatten en die zijn bestemd om te worden geïnjecteerd in de (menselijke) (opper)huid ter correctie van onregelmatigheden (zoals acneltekens, fronslijnen en rimpels).

6.4 Tandheekkundige producten

De post is van toepassing op de levering van tandheekkundige implantaten. Voorbeelden hiervan zijn:

- kunstwortels die in de menselijke kaak worden geïmplanteerd en die de functie van de wortel van een tand of kies overnemen. Als de kunstwortel en de verankeringkraag één geheel vormen (zogenoemd 1-fase-implantaat) valt dit geheel onder de post. Genezing- en afdekschroeven die noodzakelijk zijn voor het adequaat laten vastgroeien van de kunstwortel kunnen ook onder de post worden gerangschikt;
- titanium pijlerschroeven die in de kaak worden ingebracht en die na vergroeiing met het kaakbeen dienen als bevestigingspunten ('wortels') voor een in de kaak te verankeren brugconstructie.

Niet onder de post vallen andere artikelen, hulpmiddelen of gereedschappen die worden gebruikt voor het aanbrengen van 1- en 2-fase-implantaten of voor het vervaardigen/plaatsen van kronen, bruggen en gebitsprothesen. Goudkappen, opbouwen en fixatieschroeven vallen niet onder de post.

6.5 Implanterbare injectiepoorten

Een injectiepoort is een uit kunststof vervaardigde (ronde) 'kamer' met een diameter van enkele centimeters die via een chirurgische ingreep bij de patiënt wordt geïmplanteerd. De injectiepoort dient als opslagreservoir voor medicijnen. Een katheter fungeert als transportmiddel voor de medicijnen naar de (grote) bloedvaten. De injectiepoorten worden gebruikt bij patiënten waarvan de bloedvaten niet of nauwelijks te prikken zijn. Deze injectiepoorten nemen in feite een functie van de bloedvaten (de mogelijkheid van 'aanprikken') van deze patiënten over. Als zodanig zijn deze injectiepoorten op één lijn te stellen met de in de post genoemde chirurgische implanteringsprothesen.

7. Hart- en spierstimulatoren

7.1 Hartstimulatoren

De combinatie van een kleine monitor om hartstroompjes te meten en een defibrillator om het hart te stimuleren kan als hartstimulator onder de post worden gerangschikt.

Een AED (automatische externe defibrillator) is aan te merken als een hart- en spierstimulator als bedoeld in deze post. Producten die nodig zijn voor de werking van het apparaat (zoals verbruiks- en vervangingsonderdelen die specifiek zijn bestemd voor de AED) volgen het btw-tarief van de AED. Overige apart (mee)geleverde goederen en accessoires die niet direct de werking van het apparaat beïnvloeden (zoals ophangkasten, beugels, tassen, oefensets) vallen niet onder de post. Softwareproducten die de gegevens uit een AED analyseren om het gebruik van een AED te evalueren, artsen en



zorgverleners (op afstand van de reanimatie) van gegevens over de patiënt te voorzien en/of onderhoudssignalen en gebreken van een AED te signaleren, vallen niet onder de post. Ook AED-trainingsapparaten vallen niet onder de post.

7.2 Spierstimulatoren

Spierstimulatie vindt plaats door elektrostimulatie (stimulatie door middel van elektrische stroom). Hierbij wordt gebruik gemaakt van apparaten die door middel van laag- of middelfrequente stroom noodzakelijke prikkels afgeven teneinde de spierwerking in gang te zetten en/of te houden en die als spierstimulator in de handel worden gebracht.

Naar spraakgebruik moet onder een spierstimulator worden verstaan: een apparaat dat rechtstreeks prikkels aan de spieren afgeeft om deze direct tot activiteit aan te zetten en dat gebruikt wordt vanwege het therapeutische doel. Een spierstimulator kan tijdelijk worden gebruikt, bijvoorbeeld om een spierbeschadiging te herstellen, of blijvend om een lichaamsfunctie op gang te houden. Bijkomstig gebruik van een spierstimulator voor andere therapeutische doeleinden – bijvoorbeeld pijnbestrijding – doet niet af aan toepassing van de post.

Apparaten die met de prikkels die zij afgeven geen spieren in gang zetten om deze een bepaalde lichaamsfunctie te laten vervullen maar die wel een gunstig effect kunnen hebben op het functioneren van de spieren zijn geen spierstimulatoren met een therapeutisch doel. Zo valt bijvoorbeeld een apparaat dat door middel van elektrische stroom spieren activeert ten behoeve van de verbetering van de gezondheid, de lichamelijke schoonheid en/of de conditie, niet onder de post.

Naar spraakgebruik zijn proprioceptieve inlegzolen (ter verbetering van de lichaamshouding) niet als spierstimulatoren aan te merken. Zie ook onderdeel 11 bij deze post en onderdeel 10 bij post a 8.

Een zogenoemd EMG-systeem dat is ontwikkeld voor de diagnose en behandeling van problemen als incontinentie is geen spierstimulator in de zin van de post omdat het naast de functie van spierstimulatie ook andere functies heeft.

7.3 Zenuwstimulatoren

Alleen zenuwstimulatoren die door middel van elektrostimulatie prikkels aan zenuwen afgeven om daarmee spieren tot activiteit aan te zetten en/of om een lichaamsfunctie op gang te houden, kunnen vanwege de therapeutische werking onder de post worden gerangschikt. Net als een spierstimulator kan een zenuwstimulator tijdelijk of blijvend worden gebruikt. Bijkomstig gebruik voor andere therapeutische doeleinden staat de toepassing van het verlaagde btw-tarief niet in de weg. Been- en armmanchetten zijn geen zenuw- of spierstimulatoren.

7.4 Multifunctionele stimulatoren

Apparatuur die niet uitsluitend wordt gebruikt voor spier- of zenuwstimulatie maar die een breed toepassingsgebied kent, is niet aan te merken als een spier- of zenuwstimulator in de zin van deze post. Het gaat onder meer om apparatuur die werkt door middel van ultra geluid, elektromagnetische velden of (soft) laserstraling. Bedoelde apparatuur wordt onder meer gebruikt om de doorbloeding te stimuleren, voor energieopbouw, om oxidatieprocessen op gang te brengen en voor de opbouw van de stofwisseling. Daarbij is niet van belang of de apparatuur wordt aangeschaft met het oog op de stimulatie van spieren en/of zenuwen.

8. *Gehoorapparaten en andere hulpmiddelen voor doven en slechthorenden*

8.1 Gehoorapparaten

Alleen gehoorapparaten die aan het lichaam worden gedragen en die zijn bedoeld voor het exclusieve en persoonlijke gebruik door dove en slechthorende personen vallen onder de post.

8.2 Gehoorapparaten in combinatie met speciale systemen

Onder de post vallen niet alleen de bekende conventionele gehoorapparaten maar ook de specifiek voor slechthorenden ontwikkelde systemen waarbij gebruik wordt gemaakt van een apparaat dat in het oor wordt gedragen in combinatie met voorzieningen die geluid verzenden naar dat apparaat.

Zo is onder de post bijvoorbeeld te rangschikken infraroodapparatuur voor de overdracht van geluid die uitsluitend verkrijgbaar is bij audiocenters. De specifiek voor de infraroodapparatuur bestemde accublokjes kunnen, ook als zij afzonderlijk worden geleverd, onder de post worden gerangschikt.

Apparaten die algemene toepassingsmogelijkheden hebben en die dus niet speciaal zijn ontwikkeld en worden aangeboden om exclusief en persoonlijk te worden gebruikt door slechthorenden vallen niet onder de post. Voorbeelden:

- koptelefoons die geluidssignalen van audioapparatuur, radio of televisie doorgeven ongeacht of die geluidssignalen naar de koptelefoon worden overgedragen via draden of via infraroodgolven;
- apparatuur die de gebruikers in staat stelt tijdelijk beter te horen in ruimtes met relatief veel omgevingslawaai zoals conferentie- en vergaderzalen. De omstandigheid dat het ontvangstapparaat aan het lichaam wordt gedragen, vormt op zichzelf geen reden om de apparatuur onder de post te rangschikken;
- ringleidingsystemen die bestaan uit één of meerdere versterkers die zijn verbonden met de in een ruimte aanwezige geluidsbron, ringleidingdraad dat in de ruimte (bijvoorbeeld de vloer) is aangebracht en een speciale luisterspoel die in het gehoorapparaat van een slechthorende is ingebouwd. Via het door de versterker opgewekte magnetische veld wordt het door de geluidsbron voortgebrachte geluid overgebracht naar de in het gehoorapparaat aanwezige luisterspoel. Ringleidingsystemen worden zowel in woningen als in openbare ruimten (schouwburgen e.d.) aangelegd. Ringleidingsystemen vallen niet onder de post omdat zij niet zijn aan te merken als gehoorapparaten in de zin van de post (de tot deze systemen behorende onderdelen worden – afgezien van de luisterspoel – niet aan het lichaam gedragen) en omdat zij bovendien niet uitsluitend zijn bestemd voor persoonlijk gebruik door auditief gehandicapten (ook niet auditief gehandicapten kunnen van ringleidingsystemen gebruik maken);
- infraroodluistersystemen (wat betreft werking vergelijkbaar met ringleidingsystemen). Dergelijke systemen bestaan uit een infraroodzender die is verbonden met de in een ruimte aanwezige geluidsbron en een aan het lichaam gedragen oorbeugel met infraroodontvanger die het door de geluidsbron voortgebrachte geluid naar de oren van de drager van de oorbeugel leidt. Ook voor infraroodluistersystemen geldt dat zij niet als gehoorapparaten in de zin van de post zijn te beschouwen en dat zij niet uitsluitend zijn bestemd voor persoonlijk gebruik door auditief gehandicapten.

8.3 Onderdelen en toebehoren

Onder de in de post bedoelde (onder)delen en toebehoren kunnen worden gerangschikt de ronde, platte batterijen en accu's voor gehoorapparaten met een doorsnede van 12 mm of minder en een dikte van 5,4 mm of minder. Op de verpakking van die artikelen of op een andere objectief toetsbare manier dient te zijn aangegeven dat de batterijen en accu's zijn bestemd voor gebruik in gehoorapparaten.

Een oorstukje is een kunststof afgietsel van een deel van het inwendige oor van de drager van een gehoorapparaat. Een gehoorapparaat is in functioneel opzicht niet compleet zonder oorstukje. Om die reden is de levering van een los oorstukje aan te merken als de levering van een onderdeel c.q. toebehoren van een gehoorapparaat. Het verlaagde btw-tarief is van toepassing op deze levering.

Niet als onderdelen of toebehoren kunnen worden aangemerkt:

- kunststoffen voor het vervaardigen van oor(zwem)stukjes;
- sets voor het reinigen van de gehoorgang en/of de oorstukjes van gehoorapparaten;
- oordopjes die dienen ter bescherming van het (inwendige) oor bij zwemmen en dergelijke.

8.4 Andere apparatuur voor doven en slechthorenden

8.4.1 Algemeen

In de tabelpost is een delegatiebepaling opgenomen voor andere apparatuur dan gehoorapparaten. Bij ministeriële regeling kunnen hulpmiddelen die speciaal zijn ontworpen of bestemd voor het exclusieve en persoonlijke gebruik door doven en slechthorenden onder de werking van de post worden gebracht. Ter uitvoering hiervan is artikel 35 in de uitvoeringsbeschikking opgenomen. Deze bepaling luidt:

'Als hulpmiddel dat speciaal is ontworpen dan wel bestemd voor het exclusieve en persoonlijke gebruik door doven en slechthorenden als bedoeld in de bij de wet behorende tabel I, onderdeel a, post 35, worden aangewezen:

- a. *wek- en waarschuwingsapparatuur die er specifiek op is gericht om ten behoeve van auditief gehandicapten geluidssignalen om te zetten in zichtbare of voelbare signalen;*
- b. *teksttelefoons die er specifiek op zijn gericht om ten behoeve van auditief gehandicapten spraak om te zetten in tekst.'*



8.4.2 *Wek- en waarschuwingsapparatuur*

Bij deze hulpmiddelen kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een systeem voor gebruik in en om het huis dat bestaat uit een horloge met trilfunctie, lader, versterker, deur- en telefoonzender en een trilapparaat voor onder het hoofdkussen. Dit systeem attendeert de auditief gehandicapte op het geluid van de deurbel, de telefoon en de wekker. Ook andere signaalbronnen kunnen op dit systeem worden aangesloten, bijvoorbeeld een babyfoon of een brandalarm. Op het herstellen van deze hulpmiddelen is post *b 1* van toepassing.

9. *Oorapparaten tegen stotteren*

Het oorapparaat zorgt ervoor dat het zelf gesproken woord wordt opgenomen en met een geringe vertraging en een verzwakte frequentie digitaal wordt afgespeeld in het oor. Door deze werking van het apparaat vermindert het stotteren.

10. *Hulpmiddelen voor stomapatiënten*

Onder de post vallen alleen hulpmiddelen die specifiek zijn ontworpen voor stomapatiënten zoals een stomadouche en een plakverwarmer. Een plakverwarmer warmt de huidplak voor stomadragers op tot huidtemperatuur om te zorgen voor een betere hechting van de huidplak op de huid waardoor lekkages worden voorkomen. Vanwege de algemene gebruiksmogelijkheden vallen niet onder de post:

- preparaten, al dan niet tezamen verpakt, ter reiniging, verzorging, verzachting en bescherming van (kwetsbare) huidoppervlakten en zogenoemde klinische huidverzorgingsproducten. Dat een preparaat specifiek wordt aangeprezen voor stomapatiënten is daarbij niet van belang;
- huidbeschermende preparaten die worden gebruikt als onderlaag voor verband om de huid bij verwijdering van het verband te beschermen tegen beschadiging, irritatie, bloeding of ontsteking (zie ook onderdelen 2 en 10 bij post *a 8*).

11. *Orthopedisch schoeisel*

Het betreft schoeisel dat op maat is vervaardigd voor de zieke voet van een patiënt door een erkend orthopedisch technicus. Orthopedische technici zijn personen die met zorgverzekeraars een overeenkomst hebben gesloten voor het leveren van (semi-)orthopedisch schoeisel aan patiënten.

Een OSC-schoen valt onder de post. Een OSC-schoen is een (confectie)schoen die is gekocht in een specifieke (speciaal)zaak en die op medisch voorschrift is aangepast door een orthopedisch technicus. Bij het aanpassen van de (confectie)schoenen worden de confectieschoenen gestript van al het materiaal dat gestript kan worden. De binnen- en de buitenzool worden verwijderd, de binnenzijde wordt opengesneden en er wordt binnenin orthopedisch materiaal aangebracht zodat een voor de zieke voet geschikte bedding ontstaat.²³ Er is geen sprake van het simpel inleggen van een inleg- of steunzool, de levering van die zolen is onderworpen aan het algemene btw-tarief.

Semi-orthopedisch schoeisel dat is aangepast aan de voeten van individuele patiënten kan onder de post wordt gerangschikt. Het gaat om in serie of over serieleesten vervaardigd schoeisel dat alleen is te dragen na aanpassing aan de individuele zieke voet door middel van supplementen, niet zijnde steunzolen en dergelijke. Het schoeisel moet worden geleverd door erkende orthopedische technici.

Onder de post vallen niet:

- gezondheidsschoeisel dat meestal industrieel is vervaardigd;
- steunzolen, waaronder – al dan niet op maat gemaakte – orthopedische voetbedden, tenzij sprake is van een hulpmiddel als bedoeld in onderdeel 14, letter e, bij post *a 35*;
- nachtschoenen;
- proprioceptieve inlegzolen (leren inlegzolen waarin op diverse, per patiënt verschillende, plaatsen bijzonder dunne kurkelementen worden ingebouwd); zie ook onderdeel 10 bij post *a 8* en onderdeel 7.2 bij deze post.

12. *Hulpmiddelen die speciaal zijn ontworpen voor het aan/uittrekken van therapeutische elastische steunkousen*

Onder de post valt onder meer een op een plint van de muur aangebracht kastje met daarin een opgerolde band. Die band wordt aan de bovenkant van de steunkous bevestigd en – met een afstandbediening – teruggedrolt in de behuizing waarbij de kous afrolt en over de voet wordt getrokken. Ook hulpmiddelen die speciaal zijn ontworpen voor het aantrekken en/of uittrekken van therapeu-

²³ HR 23 september 2016, nr. 15/01732, ECLI:NL:HR:2016:2137.



tische elastische steunkousen vallen onder deze post.

13. Orthopedische maatkorsetten

Onder de post vallen orthopedische maatkorsetten die om de romp worden gedragen en die specifiek zijn vervaardigd voor een individuele persoon. Er zijn orthopedische korsetten die alleen de onderzijde van de wervelkolom omsluiten (een lendekorset) en korsetten die tot aan de hals reiken. De korsetten zijn in een aantal gevallen voorzien van – verstelbare – riemen, stangen en banden.

Ligorthesen worden aangemeten en verkocht ter ondersteuning en correctie van het lichaam bij diverse medische aandoeningen. Omdat (partiële of volledige) ligorthesen niet om de romp plegen te worden gedragen, zijn ze niet aan te merken als orthopedische maatkorsetten en vallen ze niet onder de post.

14. Overige hulpmiddelen

De hierna vermelde goederen, die wat betreft verschijningsvorm en gebruiksmogelijkheden grote gelijkens vertonen met de in onderdeel 13 bedoelde hulpmiddelen, vallen onder de post. Het gaat hierbij om producten die op of aan het lichaam worden gedragen en (op maat) worden vervaardigd voor individueel gebruik.

- a. *Cervicaal steunen*
Dergelijke steunen worden als een col of kraag gedragen. Zij omsluiten nek en hals en kunnen zijn voorzien van stangen die rusten op de schouders.
- b. *Heupluxatie-orthesen*
Heupluxatie-orthesen worden gedragen rondom de onderzijde van de romp en de bovenbenen. De dwarsverbinding tussen de delen, die rondom het bovenbeen worden gedragen, houdt de bovenbenen in een spreidstand. Een dergelijke stand kan een bijdrage leveren aan de ontwikkeling van een gezond heupgewricht.
- c. *Kniesteunen*
Kniesteunen (cages) worden als een soort hoes om het kniegewricht geschoven. De kniesteun is aan de achterzijde voorzien van verstelbare riemen. Hieronder valt ook de zogenoemde Swedish knee-cage die uit een samenstel van banden bestaat en overstrekking van het kniegewricht voorkomt.
- d. *Correctie-apparaten voor x- en o-benen; diverse hand- en armpalken*
Het gaat hier om producten van kunststof, aluminium en/of leer. De voorwerpen omsluiten in een aantal gevallen arm of been of een deel daarvan. Er zijn ook halfronde uitvoeringen die met behulp van sluitbanden worden bevestigd. Armsteunen en soortgelijke goederen vallen niet onder de post.
- e. *Klomp-, spits- en hakvoetapparaten*
Deze apparaten worden aan de voet gedragen. In een aantal gevallen worden de voeten in een bepaalde stand gefixeerd en door middel van een stang met elkaar verbonden. Ook wordt het voetstuk wel voorzien van stangen en banden die aan het onderbeen worden bevestigd of zelfs tot voorbij de knie reiken. Onder deze post vallen ook orthesen en prothesen die een aanvulling vormen op ontbrekende delen van de voet en die ten doel hebben scheefgroei van vooral tenen op te heffen en/of te voorkomen. Orthopedische voetbedden/steunzolen voor andere doeleinden dan completering en ondersteuning van de voet als gedeelten van de voet (bijvoorbeeld één of meerdere tenen) ontbreken, vallen niet onder de post en de leveringen daarvan zijn belast naar het algemene btw-tarief, zie ook de toelichting op orthopedisch schoeisel in onderdeel 11 bij post a 35.
- f. *Rechthouders en rechtherinneraars*
Rechthouders en rechtherinneraars zijn voorwerpen die bestaan uit een stang die met behulp van bijvoorbeeld schouder- en taillebanden aan de rug wordt bevestigd. Soms is sprake van een combinatie met een bekkenkorset.
- g. *Enkelbandage*
Een enkelbandage omsluit het enkelgewricht als een hoes. Het product is vervaardigd van kunststof materiaal en is aan beide zijden van de enkel verstevigd met behulp van een metalen strip.
- h. *Beenbeugels*
Beenbeugels worden gebruikt ter voorkoming van groeistoornissen (kromgroei) van de onderste ledematen van kinderen.

Via drogisterijen, apotheken en televisie- en internetwinkels worden producten aangeboden die worden aangeprezen ter voorkoming en behandeling van al dan niet chronische blessures. Aan deze producten worden functies toegeschreven als ondersteuning, versteviging en/of correctie van bepaalde lichaamsdelen en gewrichten. Voorbeelden zijn houdingscorrectors, al dan niet in de vorm van een kledingstuk. Deze producten worden massaal geproduceerd, zijn niet vervaardigd of aangepast om te worden gebruikt door een bepaalde persoon en zijn in het algemeen ook niet



eenvoudig op maat te maken voor een bepaald persoon. Ze kunnen niet onder de post worden gerangschikt. Ook producten als armsteunen en nachtspalen vallen niet onder de post.

Niet onder (dit onderdeel van) de post vallen redressiehelmen (helmen die worden gebruikt om schedelafwijkingen van een baby of jong kind te corrigeren). Er is geen sprake van medische hulpmiddelen die dienen om aandoeningen te corrigeren die uitgaan van het steun- en bewegingsapparaat (botten, spieren, gewrichten, pezen en banden). Ook vallen de helmen niet onder één van de hiervóór in dit onderdeel onder a t/m h genoemde categorieën hulpmiddelen.

Loopsteunen, producten die luxatie van de heup voorkomen en producten die de knie ondersteunen als de kruis- of kniebanden zijn gescheurd, zijn niet aan te merken als medische hulpmiddelen in de zin van de post als geen sprake is van producten die op maat zijn vervaardigd voor individueel gebruik en/of als de producten door internetwinkels aan particulieren worden verkocht.

15. Passingen

Aan de in de post opgenomen hulpmiddelen kunnen passingen worden verricht. Met het begrip passingen wordt bedoeld op het aanpassen van een medisch hulpmiddel aan de individuele handicaps van de gebruiker van het desbetreffende hulpmiddel. In feite heeft de passing ten doel het medische hulpmiddel gebruiksklaar te maken of te houden. De hiervoor in rekening gebrachte paskosten kunnen delen in het verlaagde btw-tarief.

16. Hulphonden

In dit verband wordt onder hulphonden verstaan honden die speciaal zijn opgeleid om mensen met een lichamelijke of auditieve handicap of met epilepsie te assisteren. Er zijn drie soorten hulphonden, te weten:

- a. *ADL-honden (ADL = Activiteiten in het Dagelijks Leven)*
Een ADL-hond is getraind om iemand met een lichamelijke beperking te assisteren bij diverse handelingen in het dagelijks leven, zoals het openen en sluiten van deuren, het bedienen van knoppen van bijv. de verlichting en de lift, het aan- en uittrekken van kleding en het oppakken en dragen van voorwerpen.
- b. *signaalhonden*
Een signaalhond is getraind om iemand met een auditieve beperking te waarschuwen voor diverse geluiden zoals een alarm, een deurbel, een wekker, een magnetron of het huilen van een baby.
- c. *seizurehonden (seizure = aanval)*
Een seizurehond is getraind om iemand te helpen tijdens en na een epileptische aanval. Een seizurehond is in staat om bij een epileptische aanval zijn baas in een zijligging te leggen, medicijnen en hulp te halen en op een alarmknop te drukken.

Goedkeuring

Ik keur goed dat ADL-honden, signaalhonden en seizurehonden onder post a 35 worden gerangschikt.

Honden die zijn opgeleid als hulphond maar die niet (langer) als zodanig functioneren, kunnen niet onder de post worden gerangschikt.

17. Verhuur

Goedkeuring

Ik keur goed dat de verhuur van de onder de post vallende producten wordt belast naar het verlaagde btw-tarief.

POST A 36

1. Inhoud van de post

- a. *hulpmiddelen die plegen te worden aangewend voor het onderhuids toedienen van insuline, met uitzondering van spuiten en naalden die kennelijk mede voor andere doeleinden zijn geschikt;*
- b. *hulpmiddelen die plegen te worden aangewend bij de zelfdiagnose van het bloedsuikergehalte;*

2. Algemeen

De post is alleen van toepassing op de genoemde hulpmiddelen die specifiek voor diabetici zijn ontwikkeld en die als zodanig worden aangeboden. Algemeen toepasbare hulpmiddelen zoals losse



injectienaalden en spuiten vallen niet onder de post.

3. Hulpmiddelen voor het onderhuids toedienen

3.1 Algemeen

Voor het onderhuids toedienen van insuline worden onder meer insulinepennen en insulinepompjes gebruikt. Deze goederen vallen onder de post.

3.2 Hulpmiddelen en toebehoren

Naaldjes die zijn bestemd om in een insulinepen te worden gebruikt, vallen onder de post.

Het verlaagde btw-tarief voor hulpmiddelen/toebehoren is ook van toepassing op opbergzakjes die zijn bestemd om de insulinepompjes op het lichaam te dragen.

Goedkeuring

Voor de energievoorziening van een insulinepompje wordt tegelijk met het pompje een drietal voor algemeen gebruik geschikte batterijtjes geleverd. Met het oog op het gebruik in het insulinepompje zijn de batterijtjes in serie geschakeld en als één geheel verpakt. Om praktische redenen keur ik goed dat die verpakking onder het verlaagde btw-tarief wordt gerangschikt.

De bij het gebruik van insulinepompjes benodigde katheters bezitten geen specifieke kenmerken en/of eigenschappen waaruit blijkt dat zij uitsluitend zijn bestemd om te worden gebruikt als hulpmiddel voor insulinepompjes. De levering en de invoer van die katheters zijn onderworpen aan het verlaagde btw-tarief op grond van post *a* 37 als is voldaan aan de daar gestelde voorwaarden.

De leveringen van pomptuigjes voor kinderen, de afstandsbedieningen voor insulinepompen en de riemen voor been- of taillezakjes zijn aan te merken als hulpmiddelen/toebehoren en vallen onder de post.

Kledingstukken die zijn ontworpen of aangepast om er een insulinepomp met toebehoren in te kunnen dragen, kwalificeren in de eerste plaats als kledingstukken en vallen daarom niet onder de post.

4. Apparatuur voor zelfdiagnose

Hulpmiddelen voor de zelfdiagnose van het bloedsuikergehalte zijn onder meer de bloedsuiker/urineglucosestrips die door diabetici worden gebruikt voor de controle van hun bloedsuikergehalte. Verder vallen onder de post de bij de zelfdiagnose te gebruiken bloedprikapparatuur en bloedglucosemeters.

5. Verhuur

Goedkeuring

Ik keur goed dat de verhuur van de onder de post vallende producten wordt belast naar het verlaagde btw-tarief.

POST A 37

1. Inhoud van de post

meetapparatuur en toebehoren voor zelfdiagnose van de stollingstijd van bloed; medicijnvernevelaars; katheters; urinezakken; allergeenvrije hoezen; antidecubitusmatrassen; draagbare infuuspompen; zuurstofconcentratoren met toebehoren, alsmede speciaal voor persoonlijk mobiel gebruik ontworpen draagbanden of – tassen voor een zuurstofcilinder of een zuurstofvat; computermuissoftware, al dan niet langs elektronische weg geleverd, die speciaal is ontwikkeld voor gebruikers met een tremor;

2. Meetapparatuur voor zelfdiagnose van de stollingstijd van bloed

Het gaat hierbij om een apparaat waarmee een persoon via een vingerprik een bloedmonster afneemt om vervolgens met een teststrip de stollingstijd van het bloed te bepalen.



3. Medicijnvernevelaars

Medicijnvernevelaars zetten medische vloeistoffen om in zeer kleine druppels (nevel). De nevel wordt geïnhaleerd via een gezichtsmasker of een neus-mondstuk; zo bereikt de medicatie de diepere luchtwegen en longvelden. Als met de medicijnvernevelaar ook toebehoren worden geleverd (in één levering) is op het geheel (medicijnvernevelaar en toebehoren) het verlaagde btw-tarief van toepassing. Als de toebehoren (slangetjes, brilletjes, maskertjes en dergelijke) niet met de medicijnvernevelaar worden meegeleverd (zoals bij voorbeeld bij vervanging van de onderdelen het geval is) is op die toebehoren niet het verlaagde btw-tarief van toepassing. Als één of meer toebehoren zijn aan te merken als katheter(s) in de zin van onderdeel 4 van deze post is daarop het verlaagde btw-tarief van toepassing.

4. Katheters

4.1 Algemeen

Het begrip katheter moet naar maatschappelijke opvattingen en passend binnen doel en strekking van de wet worden uitgelegd. Een katheter kan dan worden omschreven als een medisch hulpmiddel in de vorm van een buis(je) dat primair een transportfunctie heeft voor bijvoorbeeld:

- het toedienen van geneesmiddelen, vloeistoffen (onder meer zout- en glucose-oplossingen, spoelvloeistoffen en contrastvloeistoffen) en voedingsmiddelen (met name sondevoeding) aan het menselijk lichaam;
- het afvoeren van bloed en lichaamsvocht (urine, wondvocht, slijm en dergelijke) uit het menselijk lichaam;
- het transporteren van medische hulpmiddelen (zoals een ballon of een stent) die in het lichaam achterblijven ter ondersteuning van bepaalde lichaamsfuncties.²⁴

Als een dergelijk product naast de primaire transportfunctie ook nog een andere functie heeft, is rangschikking onder de post als katheter alleen mogelijk als die andere functie van bijkomstige betekenis is. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan een katheter die primair urine afvoert en daarbij als bijkomstige functie de meting van de lichaamstemperatuur heeft. Als bijvoorbeeld een snij- of prikfunctie essentieel is voor de juiste werking van een medisch hulpmiddel is dat hulpmiddel naar spraakgebruik geen katheter.

Producten van de volgende meer algemeen omschreven categorieën katheters vallen onder de post als ze voldoen aan de nadere omschrijving. Dit dient te worden beoordeeld aan de hand van de specifieke kenmerken van het afzonderlijke product:

- intraveneuze katheters;
- urologiekatheters;
- spoelkatheters/blaasspoellijnen;
- afzuigkatheters;
- drainagekatheters;
- blaaskatheters;
- ballonkatheters;
- angiokatheters;
- geleidekatheters;
- diagnostische katheters.

Producten die gelet op de nadere omschrijving van het begrip katheter niet (meer) onder de post vallen, zijn bijvoorbeeld:

- zogenoemde vessealsealers voor het sealen van bloedvaten;
- producten die als functie hebben het dichtbranden van gedurende een ingreep ontstane beschadigingen van het lichaamsweefsel;
- zogenoemde shaverblades (endoscopische wegwerpmessen) voor het wegsnijden van weefsel in gewrichtsholtes;
- naalden;
- de bij RFA (Radio Frequente Ablatie) gebruikte naaldelectrodes;
- radiofrequente probes;
- maagballonnen. De ballonnen worden gevuld met vloeistof met behulp van een katheter maar zijn zelf geen katheter;
- naalden die worden verhit (via energie van microgolven of door ontlading van electriciteit) waarna ze worden gebruikt om tumorcellen in het lichaam te doden.

²⁴ Hof den Bosch 6 oktober 2017, nr. 16/00323 en 16/00373, ECLI:NL:GHSHE:2017:4289.



4.2 Onderdelen en toebehoren

Goedkeuring

Ik keur goed dat afzonderlijk geleverde delen, onderdelen en toebehoren die kennelijk zijn vervaardigd en bestemd voor katheters onder de post worden gerangschikt. Te denken valt aan ventielen, verbindingstukken, voerdraden (pressure wires) en verlengslangen voor katheters.

Een enterale spuit die speciaal is ontworpen om een specifieke sonde (die kwalificeert als een katheter) te ondersteunen bij het transport van vloeistoffen valt als toebehoren onder de post.

Een losse monitorlijn die de longcapaciteit of CO₂/zuurstof/-medicatieverhoudingen meet bij patiënten valt als toebehoren van een katheter onder de post. De hier bedoelde monitorlijn is een onmisbaar product om een coaxiaal beademingssysteem en daarmee de katheter waarop het coaxiaal beademingssysteem is aangesloten naar behoren te laten functioneren.

Een wegwerpcartridge gevuld met medicinale sodalime (dat CO₂ uit de lucht filtert en dient als filter tegen bacteriën en virussen) is een onmisbaar product voor het naar behoren laten functioneren van een coaxiaal beademingssysteem en daarmee van de katheter waarop het coaxiaal beademingssysteem is aangesloten. De wegwerpcartridge valt als toebehoren van een katheter onder de post. Zakken of jerrycans met medicinale sodalime (grootverpakkingen) waarmee de cartridges worden gevuld, vallen niet onder de post.

4.3 Kathetersystemen

Een kathetersysteem dat kwalificeert als katheter valt onder de post. Een kathetersysteem bestaat uit een aantal afzonderlijke onderdelen die in het gebruik één geheel vormen en die feitelijk ondergeschikt zijn aan elkaar. De verschillende onderdelen van het systeem zijn specifiek ontworpen en geproduceerd – en daarmee bestemd – om gezamenlijk als katheter te functioneren. De onderdelen kunnen dus niet op een andere of afzonderlijke wijze of in een ander (katheter)systeem worden gebruikt (zie paragraaf 3.2.4 bij de algemene opmerkingen bij de tabelposten). Van een kathetersysteem kan een machine, apparaat of toestel (zoals een pomp) geen deel uitmaken.

Voorbeelden van kathetersystemen zijn:

- een medisch apparaat dat erop is gericht om speciale weefsellijm via een opening in het menselijk lichaam te brengen ter behandeling van spataderen. Het apparaat is bestemd voor eenmalig gebruik en bestaat uit één flacon sluitingslijm en een toedieningssysteem waarvan een gepatenteerd inbrengsysteem onderdeel uitmaakt;
- het wonddrainagesysteem. Tijdens en na afloop van chirurgische ingrepen worden vaak één of meerdere wonddrainages in het lichaam aangebracht. Een wonddrainagesysteem voert het wondvocht af. Dit bevordert een snelle genezing van de patiënt en voorkomt infecties;
- het thoraxdrainagesysteem. Met behulp van dit systeem kan het teveel aan lucht of vocht dat tussen twee longvliezen zit, worden afgezogen en afgevoerd naar een speciaal daarvoor ontwikkeld opvangsysteem.

4.4 Kathetersets

Een katheterset wordt als één set geleverd maar bestaat uit verschillende, apart van elkaar te gebruiken, onderdelen. Eén van de onderdelen is een katheter. De onderdelen vormen tezamen niet een specifiek systeem en kunnen ook op een andere of afzonderlijke wijze worden gebruikt dan als onderdeel van de katheterset. Voor de tarieftoepassing moet bij kathetersets (bijvoorbeeld de in één verpakking geleverde combinatie van katheters, handschoenen, desinfecteer-, glij- en verbandmiddelen, nierbekkens, urinezakken, mondkmaskers e.d.) een splitsing worden aangebracht tussen de naar het algemene en de naar het verlaagde btw-tarief belaste artikelen. Als een ondernemer geen splitsing wil of kan aanbrengen, moet de gehele katheterset naar het algemene btw-tarief worden belast.

5. Urinezakken

Urinezakken zijn bestemd voor het opvangen van urine. De gebruiker draagt de zak op het lichaam (doorgaans aan het boven- of onderbeen). Ook kan de zak aan het bed van de gebruiker zijn bevestigd. Een urinezak is met een verlengslang aan een katheter verbonden. De katheter voert de urine uit het lichaam af.

Afzonderlijk geleverde delen, onderdelen en toebehoren die kennelijk zijn vervaardigd en bestemd voor urinezakken kunnen onder de post worden gerangschikt. Hierbij valt te denken aan:



- beenbandjes (bandjes die om het boven- of onderbeen worden gedragen en die dienen ter bevestiging van de urinezak op het been);
- aan- en afvoerslangen, verlengslangen, verbindingsstukken, aftappunten e.d.;
- ophanghaken (haken waaraan de urinezak bij het bed wordt gehangen);
- beenzakhouder (katoenen hoes die is bedoeld om huidirritaties bij dragers van urinezakken te voorkomen).

Voor de tarieftoepassing moet bij sets die naast urinezakken nog andere goederen bevatten een splitsing worden aangebracht tussen de naar het algemene en de naar het verlaagde btw-tarief belaste artikelen. Het gaat bijvoorbeeld om sets die een combinatie vormen van een katheter, een urinezak, beenbandjes, handschoenen, alcohol, watten, schaar en pleisters. Als een ondernemer geen splitsing wil of kan aanbrengen, moet de gehele set naar het algemene btw-tarief worden belast.

De speciaal voor dragers van urinezakken bestemde hygiënische middelen (speciale zeep, spray e.d.) vallen niet onder de post. Urinalen en plastuitjes (voor vrouwen) zijn niet onder de post te rangschikken.

6. Allergeenvrije hoezen

Allergeenvrije hoezen zijn hoezen die worden gebruikt door personen met een allergie voor de huisstofmijt. Deze hoezen zijn zo gemaakt dat zij het matras, kussen of dekbed geheel afsluiten van de uitwerpselen van de huisstofmijt, zodat deze niet in het matras, kussen of dekbed kunnen komen. De allergeenvrije hoes wordt niet gebruikt als vervanging van een reguliere sloop, laken of dekbedhoes en blijft meerdere jaren permanent om het matras, kussen of dekbed zitten.

Allergeenvrije hoezen die (ook) schimmel- en bacterievrij zijn, kunnen onder de post worden gerangschikt.

Kussens, dekbedden en matrassen met een allergeenvrije bekleding vallen niet onder de post.

7. Antidecubitusmatrassen

7.1 Algemeen

Een antidecubitusmatras is een matras dat geschikt is voor de preventieve, palliatieve en curatieve behandeling van decubitus (doorliggen). Antidecubitusmatrassen zijn er in verschillende uitvoeringen en wijken af van gewone matrassen door de speciale opvang van lokale drukuitoefening. Alleen antidecubitusmatrassen die gewoonlijk zijn bestemd voor gebruik als antidecubitusmatras en die als zodanig worden aangeboden en verkocht, vallen onder de post.²⁵ De leverancier moet aannemelijk maken dat het matras voldoet aan de hiervoor genoemde eisen. Een belangrijke aanwijzing in dit verband is dat de matrassen voor dat doel doorgaans door zorg- en verpleeginstellingen worden aangekocht.

(Volledige) orthopedische ligorthesen die worden aangemeten en verkocht voor verschillende medische aandoeningen zijn naar maatschappelijke opvattingen niet aan te merken als (antidecubitus-)matrassen omdat ze niet specifiek worden gebruikt om decubitus tegen te gaan en te behandelen.

7.2 Toebehoren

Hoezen die kennelijk dienen ter bescherming van een antidecubitusmatras (waterdicht en/of luchtdoorlatend en/of urinebestendig) vallen ook onder het verlaagde btw-tarief. Dit geldt ook voor pompen die kennelijk en uitsluitend zijn vervaardigd en bestemd voor antidecubitusmatrassen. Multifunctionele pompen of hoezen vallen niet onder de post.

De verhuur van antidecubitusmatrassen en de hiervoor genoemde hoezen en pompen is onder de post gerangschikt (zie 11). Tot de vergoeding voor de verhuur kunnen ook worden gerekend de kosten voor het bezorgen, installeren en reinigen van het matras en de hiervoor genoemde hoezen.

8. Draagbare infuuspompen

Draagbare infuuspompen zijn pompen die door de patiënt op het lichaam worden gedragen. De pompen worden gebruikt voor het intraveneus toedienen van geneesmiddelen of voor het toedienen van insuline of voeding.

²⁵ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26 april 2013, nr. 11/1009, ECLI:NL:RBZWB:2013:CA3180.



9. Zuurstofconcentratoren; speciale wagentjes, draagtassen en draagbanden voor zuurstofcilinder of zuurstofvat

Zuurstof (in een cilinder of een vat) die is bestemd voor medicinale doeleinden valt onder post a 6 (zie onderdeel 7 van de toelichting bij die post). Een zuurstofconcentrator is een apparaat dat zelf medicinale zuurstof maakt, die tijdelijk opslaat en waarmee de zuurstof aan de patiënt wordt toegevend. Als met de zuurstofconcentrator ook toebehoren worden geleverd (in één levering) dan is het verlaagde btw-tarief ook van toepassing op de toebehoren. Als de toebehoren (slangetjes, briljetjes, maskertjes en dergelijke) niet samen met de zuurstofconcentrator worden meegeleverd (zoals bij vervanging van de onderdelen het geval is) is op die toebehoren niet het verlaagde btw-tarief van toepassing. Dat is anders als de toebehoren kunnen worden aangemerkt als een katheter in de zin van onderdeel 4 van deze post.

Zuurstofcompressors (die dienen om vanuit zuurstofconcentratoren zuurstofcilinders te vullen met verrijkte zuurstof) en zuurstofcilinders (die dienen voor ambulante gebruik van zuurstof) worden niet aangemerkt als toebehoren bij zuurstofconcentratoren en vallen niet onder de post. Deze producten zijn niet kennelijk vervaardigd en bestemd voor het functioneren van de zuurstofconcentrator nu direct vanuit de concentrator de toediening van zuurstof kan plaatsvinden.

Onder de post vallen ook speciale wagentjes, draagbanden en draagtassen voor het vervoer van de zuurstofcilinders of het zuurstofvat. Hierbij gaat het alleen om wagentjes, draagbanden en draagtassen die zijn ontworpen en bestemd voor het vervoer van één zuurstofcilinder of zuurstofvat (dus voor persoonlijk gebruik).

10. Computermuissoftware speciaal ontwikkeld voor gebruikers met een tremor

Het gaat om computerprogramma's voor mensen die lijden aan essentiële tremor, multiple sclerose, de ziekte van Parkinson of een andere aandoening die schuddende of bevende handen veroorzaakt.

11. Verhuur

Goedkeuring

Ik keur goed dat de verhuur van de onder de post vallende producten wordt belast naar het verlaagde btw-tarief.

POSTEN A 38 EN 39

(vervallen)

POST A 40

1. Inhoud van de post

beetwortelen;

2. Beetwortelen

Beetwortelen zijn suikerbieten. Alleen de verse voortbrengselen die door de verbouwers worden geoogst (ruwe biet) kunnen onder de post worden gerangschikt.

3. Beetwortelplanten

Beetwortelplanten vallen in principe niet onder de post.

Goedkeuring

Ik keur goed dat beetwortelplanten die (nagenoeg) uitsluitend door landbouwers in het kader van de teelt van beetwortelen worden gebruikt onder de post vallen.

POST A 41

1. Inhoud van de post

land- en tuinbouwzaden voor zover dienende voor de teelt van de in deze tabel genoemde producten en oliehoudende zaden;



2. Land- en tuinbouwzaden

2.1 Algemeen

Onder de post vallen ook:

- zaden voor sierteeltproducten (bloembollen, bloemen, planten en boomkwekerijproducten);
- alle soorten graszaad en alle mengsels van soorten graszaad, ongeacht de uiteindelijke bestemming daarvan;
- karwijzaad.

2.2 Levering van land- en tuinbouwzaden die zijn voorbehandeld met bestrijdingsmiddelen

Land- en tuinbouwzaden worden soms voorbehandeld met bestrijdingsmiddelen. De bestrijdingsmiddelen worden dan als een coating op de zaden aangebracht. De land- en tuinbouwzaden vormen samen met de bestrijdingsmiddelen fysiek één product. Om die reden kan de levering van dergelijke voorbehandelde zaden onder de post worden gerangschikt. Hieraan doet niet af dat in sommige gevallen een afzonderlijke vergoeding (toeslag) wordt berekend voor de voorbehandeling.

3. Oliehoudende zaden

Onder de post vallen ongebrande pinda's (grondnoten), zowel gepeld als in de dop.

Niet onder de post vallen:

- pindaschaafsel (afkomstig van gepelde, ontvliesde, niet-gebrande pinda's);
- pindagruis (een product dat bij het vervaardigen van pindaschaafsel wordt verkregen).

4. Kwekersrecht

Aan kwekers die een nieuw ras van een tot het plantenrijk behorend gewas hebben gekweekt, ontdekt of ontwikkeld, kan op grond van de Zaaizaad- en plantgoedwet 2005 een kwekersrecht worden verleend. Licentiehouders, dit zijn degenen die toestemming hebben gekregen om van het nieuwe ras teeltmateriaal voort te brengen, betalen aan de houder van het kwekersrecht hiervoor een vergoeding.

Het komt ook voor dat zogenoemde vermeerderaars het voortkwekingsmateriaal leveren aan de licentiehouders. Deze vermeerderaars hebben daartoe contracten gesloten met de houders van de kwekersrechten. De licentiehouders zijn naast de prijs voor het voortkwekingsmateriaal een licentievergoeding verschuldigd die zij rechtstreeks aan de houders van de kwekersrechten moeten voldoen.

Het verlenen van een licentie op een kwekersrecht door de houder van het kwekersrecht wordt aangemerkt als de levering van zaaizaad of plantgoed waarop het recht betrekking heeft. Dit betekent dat de houder van een kwekersrecht op de licentievergoedingen het verlaagde btw-tarief kan toepassen op grond van de post.

De post is niet van toepassing op de vergoeding die een ondernemer in rekening brengt aan de houder van het kwekersrecht als die vergoeding uitsluitend ziet op administratieve en commerciële ondersteuning (bijvoorbeeld bestaande in het leggen van contacten tussen de houder van het kwekersrecht en de licentiehouder) en niet op het verlenen van een licentie op het kwekersrecht.

POST A 42

(vervallen)

POST A 43

1. Inhoud van de post

rondhout;

2. Rondhout

Voorbeelden van goederen die onder de post vallen:

- hout op stam;
- alle hout dat niet beslagen, bezaagd of gekloofd in de handel komt. Niet van belang is of dit hout wordt gebruikt als brandhout;
- rondhout dat een bewerking heeft ondergaan om het te conserveren of te verduurzamen, zoals het wateren (uitloggen van het aalvocht of het sap) of het oppervlakkig verkolen;



- overigens onbewerkt hout dat is ontschorst, geschild (ontdaan van de bast) of behakt met de bijl of met de dissel. Het laatste betreft boomstammen en stamstukken waarvan de takken en andere uitgroeisels en hinderlijke delen zijn weggehakt. Hieronder vallen ook boomstammen en stamstukken die zijn ontdaan van het spint of spinthout (het hout van de jongste jaarringen) om bederf te voorkomen en om transportkosten te besparen;
- telefoon-, telegraaf- of elektriciteitspalen, rondhout voor het vervaardigen van fineer, niet gekloofde en niet aangepunte palen en staken, stutten enz., mijnhout, pulphout (ook wanneer in vieren gekloofd), luciferhout, hout voor de vervaardiging van houtwaren enz.;
- afgewerkte en gebruiksklare ronde telefoon-, telegraaf- of elektriciteitspalen, ook al is het oppervlak daarvan met een haalmes effen gemaakt of mechanisch ontschorst. Om deze palen te verduurzamen worden zij meestal geverfd, gevernist of geïmpregneerd met creosoot of dergelijke stoffen;
- boomstronken van bepaalde boomsoorten die worden gebruikt voor de vervaardiging van fineer, uitwassen van de onderstam van bepaalde bomen (ook kwasten en soms wortelhout genoemd), sommige ruw behakte wortels voor de vervaardiging van pijpen en voorts bepaalde houtsoorten zoals teakhout, die met behulp van wiggen of van een dissel in ruwe stukken zijn verdeeld.

Voorbeelden van goederen die niet onder de post vallen:

- hout geschikt gemaakt voor de vervaardiging van wandelstokken, ruw bewerkt of afgerond;
- houten dwarsliggers en wisselhouten;
- gezaagd hout zoals planken, balken en kepers;
- machinaal gefreesde boomstammen die tot een cilindrische, perfect ronde stam worden gemaakt.

3. Impregneren

De ondernemer die door zijn opdrachtgever verstrekt hout impregneert, verricht een dienst die is onderworpen aan het algemene btw-tarief.

POST A 44

1. Inhoud van de post

stro en veevoerders;

2. Stro

Erwten-, bonen- en hennepstro (of hennepstrooisel) vallen onder de post.

Niet als stro worden aangemerkt:

- bladriet, een product van de rietcultuur dat door bloembollenkwekers als afdek materiaal wordt gebruikt;
- andere producten zoals zaagsel, papierslib/-pulp, houtvezel en boomschors die worden gebruikt als strooisel in ligboxenstallen en dergelijke.

3. Veevoerders

3.1 Algemeen

Veevoerders zijn de voor vee bestemde voedermiddelen en mengvoerders.

3.2 Voedermiddelen

Onder voedermiddelen worden verstaan: 'diervoeders die zijn bestemd om te worden gebruikt als vervoeding, hetzij als zodanig, hetzij na be- of verwerking, voor de bereiding van mengvoerders voor dieren of als dragers in voormengsels'. Onder het begrip 'diervoeders' wordt verstaan: 'producten van plantaardige of dierlijke oorsprong in natuurlijke staat, vers of verduurzaamd, afgeleide producten van de industriële verwerking van deze producten, alsmede organische of anorganische stoffen, al dan niet gemengd, met of zonder toevoegingsmiddelen en bestemd voor dierlijke voeding langs orale weg'.

3.3 Mengvoerders

Mengvoerders zijn mengsels van voedermiddelen. Mengvoerders worden onderverdeeld in:

- volledige diervoeders;
- aanvullende diervoeders;
- mineralenmengsels;



- melassevoerders; en
- kunstmelkvoerders.

3.4 Toevoegingsmiddelen, voormengsels en vervangende voederproteïnen

Niet onder de post vallen toevoegingsmiddelen, voormengsels en vervangende voederproteïnen.

Toevoegingsmiddelen: stoffen of preparaten die in diervoeding worden gebruikt;

1. teneinde
 - de eigenschappen van diervoeders of van de dierlijke producten gunstig te beïnvloeden;
 - te voldoen aan de voedingsbehoeften van dieren of de dierlijke productie te verbeteren, met name door in te werken op de maag- en darmflora of op de verteerbaarheid van de diervoeders;
 - aan de voeding elementen toe te voegen die het makkelijker maken om bijzondere voedingsdoelen te bereiken of tegemoet te komen aan specifieke tijdelijke behoeften inzake voeding bij dieren; of
 - door dierlijke uitwerpselen veroorzaakte hinder te voorkomen of te beperken, of de leefomgeving van de dieren te verbeteren, en
2. niet zijnde
 - diergeneesmiddelen als bedoeld in de Wet dieren;
 - een technisch hulpmiddel dat als stof in de verwerking van voedermiddelen of van diervoeders wordt gebruikt om tijdens de behandeling of verwerking aan een bepaalde technologische doelstelling te beantwoorden en die kan leiden tot de onbedoelde maar technisch onvermijdelijke aanwezigheid van residuen van deze stof of derivaten ervan in het eindproduct op voorwaarde dat deze residuen geen gevaar voor de gezondheid opleveren en geen technologische effecten op het eindproduct hebben.

Voormengsels: mengsels van toevoegingsmiddelen onderling of mengsels van één of meer toevoegingsmiddelen en stoffen die dragers vormen die zijn bestemd voor de bereiding van diervoeders.

Vervangende voederproteïnen die niet als voedermiddel of mengvoeder zijn aan te merken: voor vervoeding bestemde producten die – als zodanig of verwerkt in diervoeders – volgens bepaalde technische procédés worden vervaardigd met het oog op hun directe of indirecte eiwitvoorziening.

3.5 Diverse producten

Voorbeelden van goederen die onder de post vallen:

- (meng)voerders voor konijnen, paarden en pelsdieren;
- maagkiesel voor pluimvee, een product dat bestaat uit grind dat is gewassen, gedroogd, gebroken, geschoond en daarna op de juiste grootte gesorteerd en dat dient voor de bevordering van de spijsvertering van kippen en kuikens;
- grit, dit zijn gebrande en fijngemalen schelpen die aan kippen worden gevoerd voor de bevordering van de schaalvorming van de eieren;
- mengsel van grit en maagkiesel, eventueel met toevoeging van gemalen roodsteen;
- likblokken, dit zijn mineralenmengsels die worden gebruikt als aanvulling op diervoeding;
- een mengsel van grit en maagkiesel dat als 'duivengrit' wordt gepresenteerd als en dat is bestemd voor de bevordering van de spijsvertering en de skelet- en eivorming van duiven;
- afvalvis (beschadigde of bedorven vis), visafvallen (zoals afvallen verkregen in visconservenfabrieken bij het verwerken van vis) en op visveilingen doorgedraaide vis, die onder meer aan eendenfokkers worden geleverd.

Voorbeelden van goederen die niet onder de post vallen:

- voedermiddelen voor gezelschapsdieren. Gezelschapsdieren zijn dieren behorend tot de soorten die normaal door de mens worden gehouden en gevoederd, maar niet gegeten, met uitzondering van dieren die dienen voor de productie van pelzen. Het betreft bijvoorbeeld (meng)voerders voor honden, katten, hamsters, cavia's, muizen enz.;
- duivensnoepzaad, dit is voer dat ongeveer 25% oliehoudend zaad bevat;
- (meng)voerders voor vogels in de vrije natuur en voer voor fazanten die worden gefokt met het oog op latere uitzetting in de natuur;
- visvoer;
- kuilvoerbewaar- en inkuilmiddelen.

Melasse en vinasse zijn als kuilvoerbewaar- en inkuilmiddel (algemeen btw-tarief) te gebruiken, maar ook als voedermiddel en mengvoeder voor vee (verlaagd btw-tarief). De specifieke aanwending van deze producten blijkt uit de presentatie op de verpakking of de vermelding in het begeleidend document.



POST A 45

1. Inhoud van de post

vlas;

2. Vlas

Onder de post valt vlas, zowel ruw als in de verschillende bewerkingsstadia tot aan het spinnen.

Voorbeelden van goederen die onder de post kunnen worden gerangschikt:

- gebleekt en geverfd vlas;
- afvalvezels van vlas;
- rafelingen, ontstaan door het uitrafelen of scheuren van vodden, lompen, touwwerk en dergelijke tot vlasvezels;
- niet gesponnen vezelbanden en voorgarens die zijn vervaardigd uit vlasafval.

Voorbeelden van goederen die niet onder de post vallen:

- gesponnen vlas;
- scheven (of lemen), dat zijn de houtachtige deeltjes die tijdens het productieproces worden afgescheiden;
- bepaald plantaardig vezelmateriaal dat niet als vlas in de zin van deze post is aan te merken maar dat soms wel vlas wordt genoemd, bijvoorbeeld Indisch vlas (*Abroma augusta*) en Nieuw-Zeelandse vlas of Nieuw-Zeelandse hennep (*Phormium tenax*).

POST A 46

1. Inhoud van de post

wol, ruw en ongewassen;

2. Wol

Wol, ruw en ongewassen, is de textielgrondstof die wordt verkregen van de vacht van bijvoorbeeld schapen en lammeren.

POST A 47

(vervallen)

POST A 48

1. Inhoud van de post

sierteeltproducten, te weten: bloembollen, bloemen, planten en boomkwekerijproducten;

2. Sierteeltproducten

Waterplanten zijn aan te merken als sierteeltproducten. Algen zijn vanwege het gebrek aan wortels, bladeren en andere typische plantenstructuren niet aan te merken als sierteeltproducten. Algen die voor menselijke consumptie zijn bestemd, vallen onder post a 1.

3. Bloembollen

Als bloembollen kunnen onder meer worden aangemerkt: dahliaknollen, knollen van aronskelken en dahliastekken.

4. Bloemen

Onder bloemen in de zin van de post worden onder meer gedroogde bloemen, orchideeën, anthuri-ums en bloemboeketten begrepen.

Onder bloemen worden niet begrepen:

- geverfde bloemen (zowel verse snijbloemen als gedroogde bloemen);
- gestabiliseerde bloemen: bloemen behandeld door middel van een geavanceerd technisch proces waarbij de natuurlijke sappen worden vervangen door een vloeibaar mengsel van glycerine, water



- en kleurstoffen. De behandeling leidt ertoe dat de bloemen tenminste een jaar houdbaar blijven;
- gedroogde plantaardige producten, al dan niet geveerd, zoals takken, twijgen, grassoorten, graansoorten, vruchten, papaverbollen, dennenappeltjes op tak, maïskolven en soortgelijke goederen;
- met geurstoffen gearomatiseerde melanges van gedroogd plantenmateriaal (gedroogde bloemknopjes en -blaadjes) die gewoonlijk in een open schaal worden gestrooid om een aangename geur te verspreiden;
- kunstbloemen (uit zijde, hout, plastic e.d. vervaardigde bloemen).

5. Planten

Onder het begrip 'planten' vallen alle sierteeltproducten die niet onder de categorieën boomkwekerijproducten, bloembollen of bloemen kunnen worden ingedeeld.

Onder planten in de zin van de post worden begrepen:

- vaste en niet vaste (één- en meerjarige) planten;
- delen van planten, bijvoorbeeld loof en varens;
- stekmateriaal;
- krokussen en dergelijke in eenvoudige glazen of plastic potjes of verpakt in kartonnen doosjes die al dan niet zijn voorzien van een cellofaanvenster;
- door veilingen en dergelijke geleverde plantjes in eenvoudige aardewerken of plastic kweekpotten;
- aquariumplanten;
- graszoden;
- plantenmatten voor groendaken.

6. Boomkwekerijproducten

Onder boomkwekerijproducten in de zin van de post worden begrepen:

- houtgewassen geleverd in hun geheel of als entrijzen, ongewortelde stekken of oculeerogen, in levende staat en niet vervroegd;
- wortelstokgewassen;
- vaste planten die niet in knop- en bloemdragende toestand verkeren;
- bladeren, groen en al dan niet in bloeiende toestand verkerende takken, bijvoorbeeld seringentakken, die van houtgewassen zijn afgesneden;
- rozenzettingen, dit zijn producten die zijn samengesteld uit een stokje van een (wilde) roos waarop een takje van een gecultiveerde roos wordt geënt;
- naaldbomen, ook als zij worden gebruikt als kerstboom.

7. Hovenierswerkzaamheden

De aanleg, de uitbreiding en het onderhoud van tuinen, parken en sportvelden en dergelijke door bijvoorbeeld hoveniers zijn diensten die zijn belast naar het algemene btw-tarief. Het aanleggen van een groendak is eveneens belast tegen het algemene btw-tarief. De levering van de benodigde materialen gaat op in deze dienst.

Goedkeuring

Ik keur goed dat de levering van sierteeltproducten wordt afgesplitst van de overige prestaties. De dienst van het plantklaar maken van de tuin – inclusief het verstrekken van meststoffen, turf- en tuinaarde, grind, tegels, flagstones, hout en andere materialen – valt onder het algemene btw-tarief. De levering van sierteeltproducten is onderworpen aan het verlaagde btw-tarief. De prestaties door ondernemers bestaande uit het verzorgen van plantenbakken in kantoren, inrichtingen, openbare gebouwen en dergelijke of het vervangen van de in die bakken aanwezige planten, vallen onder deze goedkeuring.

Deze goedkeuring geldt ook voor de prestaties van ondernemers die groendaken aanleggen en onderhouden. Hierdoor valt de levering van plantenmatten bij het aanleggen en het onderhouden van groendaken onder het verlaagde btw-tarief. De overige werkzaamheden die nodig zijn voor het aanleggen van een groendak (zoals het plaatsen van afvoerbeschermers, het aanbrengen van een drainage en een kunstmatige bodem en het opvullen van randen van het dak met grind) vallen onder het algemene btw-tarief.

8. Bestemd voor uitpoot

Bomen of planten die zijn bestemd voor de uitpoot van groenten en fruit vallen onder post a 3.



De voor de teelt van sierteeltproducten bestemde zaden vallen onder post a 41.

9. Kwekersrecht enthout

De goedkeuring van onderdeel 4 van post a 41 kan worden toegepast bij de licentievergoeding die wordt betaald aan de houder van een kwekersrecht op enthout.

POST B 1

1. Inhoud van de post

het herstellen van de in de posten a 31 en a 34 tot en met a 37 bedoelde goederen;

2. Begrip 'herstellen'

'Herstellen' moet worden uitgelegd naar spraakgebruik. Onder 'herstellen' mag ook worden begrepen het preventieve onderhoud ofwel werkzaamheden die noodzakelijk zijn of worden geacht om de goederen gebruiksklaar te maken of te houden (opknappen van goederen daaronder begrepen).

POST B 2

1. Inhoud van de post

het uitlenen van de in de post a 30 bedoelde goederen;

2. Goederen als bedoeld in post a 30

In de toelichting bij post a 30 is aangegeven wat moet worden verstaan onder boeken, digitale educatieve informatie die kennelijk uitsluitend of nagenoeg uitsluitend is bestemd voor informatie-overdracht in het onderwijs, dagbladen, weekbladen, tijdschriften en andere tenminste driemaal per jaar periodiek verschijnende uitgaven.

Goedkeuring

Ik keur goed dat het verlaagde btw-tarief ook geldt voor het uitlenen van fysieke dragers waarop de inhoud van goederen als bedoeld in post a 30 van Tabel I zijn aangebracht.

3. Bibliotheken

In bibliotheken worden behalve boeken en dergelijke ook cd's, dvd's en dergelijke fysieke dragers uitgeleend, waarop andere dan hiervoor in onderdeel 2 bedoelde inhoud is aangebracht. Het uitlenen van dergelijke fysieke dragers is belast naar het algemene btw-tarief. De jaarlijkse bijdragen van de leden zijn in die gevallen voor een deel naar het verlaagde en voor een deel naar het algemene btw-tarief belast. De verdeelsleutel wordt gevonden door het aantal uitleenbewegingen van beide categorieën goederen vast te stellen.

POST B 3

1. Inhoud van de post

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, zijnde een accommodatie die bestemd en ingericht is voor sportbeoefening door de mens.²⁶ De post is niet van toepassing als de ter beschikking stelling van de accommodatie kwalificeert als de van btw vrijgestelde passieve verhuur van een onroerend zaak in de zin van artikel 11, eerste lid, letter b van de wet (zie ook onderdeel 2.3) of als een vrijstelling van toepassing is, bijvoorbeeld artikel 11, eerste lid, onderdeel e, van de wet.

²⁶ HvJ 10 november 2016, C-432/15 (Pavlına Baštová), ECLI:EU:C:2016:855 en HvJ 21 februari 2013, C-18/12 (Město Žamberk), ECLI:EU:C:2013:95.

2.2 Sportaccommodatie

Een sportaccommodatie in de zin van de post is:

1. een onroerende zaak die op basis van objectieve kenmerken is ingericht voor de sportbeoefening door de mens.²⁷ Voorbeelden zijn: een ijs-, ski-, kart-, bowling- en golfbaan, een manege, een sporthal, een atletiekbaan en een fitnesscentrum;²⁸ of
2. een openbare ruimte zoals wegen en bossen, vliegvelden en dergelijke, als deze ruimte voor de duur van de sportbeoefening is gereserveerd voor deze sportbeoefening. Dat kan bijvoorbeeld het geval zijn voor 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 voor die sportbeoefening gereserveerde ruimte waarbij ook wordt voorzien in voorzieningen zoals kleedruimtes, toiletten en/of douches.²⁹

2.3 Terbeschikkingstelling

Onder de post valt alleen de prestatie die wordt gekenmerkt door het ter beschikking stellen van een sportaccommodatie aan sporters. De afnemer gebruikt de accommodatie zelf om te sporten of om anderen onder zijn/haar leiding te laten sporten. De post is 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 in/op de accommodatie laat sporten.

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.³⁰ Dat het eigenlijke sporten dan plaatsvindt in de openbare ruimte – die alsdan niet behoeft te zijn gereserveerd voor de sportbeoefening als hiervoor bedoeld onder 2.2 – doet daaraan niet af.

Het ter beschikking stellen van een sportaccommodatie onderscheidt zich van de passieve verhuur van een onroerende zaak in de zin van artikel 11, eerste lid, letter b van de wet. Van passieve verhuur is geen sprake wanneer naast de terbeschikkingstelling van de onroerende zaak andere handelingen worden verricht waardoor het passieve karakter van de verhuur verloren gaat. In de arresten Stockholm Lindöpark en Régie communale autonome du stade Luc Varenne heeft het HvJ aanwijzingen gegeven voor de kwalificatie van de prestatie bestaande uit het recht gebruik te maken van een sportaccommodatie.³¹ Kenmerkend voor het aldus ter beschikking stellen van een sportaccommodatie is dat sprake is van een samengestelde dienst die uit meerdere handelingen bestaat. Hoewel het uitgangspunt is dat elke prestatie als onderscheiden en afzonderlijk in aanmerking worden genomen, hanteert het HvJ bij diensten op het gebied van sport als regel dat deze zoveel mogelijk als één geheel moeten worden beschouwd.³²

De jurisprudentie van het HvJ geeft een aantal aanwijzingen op basis waarvan de terbeschikkingstelling van een sportaccommodatie tezamen met aanvullende handelingen is aan te merken als het 'geven van gelegenheid tot sportbeoefening':

- het gebruik van de accommodatie is voor de duur van de terbeschikkingstelling beperkt tot het daarin beoefenen van sport;
- de exploitant beheert de accommodatie actief in de zin dat dit meer omvat dan het louter passief ter beschikking stellen van een accommodatie. Het gaat daarbij om het verrichten van aanvullende handelingen die effectief noodzakelijk zijn voor het beoogde gebruik, zoals het toezicht op de accommodatie, het beheer, de instandhouding, het onderhoud, het schoonmaken en beveiligen van de accommodatie en de verantwoordelijkheid en taak om de accommodatie aan te passen aan de geldende norm. Het gaat er daarbij om dat de exploitant de meeste van deze aanvullende handelingen zelf verricht of inkoopt bij een derde (niet zijnde de huurder).³³ Voor het ter beschikking stellen van een sportaccommodatie is het dan ook van belang dat de exploitant beschikt over

²⁷ Zie arrest HvJ C-18/12 (Město Žamberk), eerder aangehaald.

²⁸ Tot 1 januari 2022 wordt een ruimte die speciaal is ingericht voor de beoefening van bridge aangemerkt als een sportaccommodatie, zie in dit kader onderdeel 2.6.2.

²⁹ Zie in dit verband HR 10 augustus 2007, nr. 43169, ECLI:NL:HR:2007:AZ3758 en HR 2 december 2011, nr. 10/02778, ECLI:NL:HR:2011:BP8938.

³⁰ HR 2 december 2011, nr. 11/00311, ECLI:NL:HR:2011:BU6507 en HR 6 april 2012, nr. 11/01973, ECLI:NL:HR:2012:BW0934.

³¹ HvJ EG 18 januari 2001, C-150/99 (Stockholm Lindöpark AB), ECLI:EU:C:2001:34 en HvJ 22 januari 2015, C-55/14 (Régie communale autonome du stade Luc Varenne), ECLI:EU:C:2015:29.

³² Zie ook het arrest HvJ C-432/15 (Pavĺina Bařtová), eerder aangehaald.

³³ In dit verband is mogelijk ook het gemeentelijke beleid ter zake van belang. Hierin is normaliter vastgelegd waar (bij wie) de verantwoordelijkheid voor realisatie, renovatie en onderhoud van sportaccommodaties is neergelegd. Veelal is daarbij sprake van een zekere verdeling van die verantwoordelijkheden. Dit is mede van belang voor de vaststelling van de hierna (onderdeel 2.4) bedoelde economische realiteit.

- de voor de dienstverlening benodigde geschikte (roerende en onroerende) zaken³⁴, alsmede menselijke, technische en financiële middelen.³⁵ Dat het bij bepaalde sporten gebruikelijk is dat de sporters tijdens of direct na het sporten zelf de voor de beoefening van de sport gebruikelijke werkzaamheden verrichten (zoals het slepen van tennisbanen) en/of dat de huurder (zoals een 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) doet hieraan niet af;
- de attributen die noodzakelijk zijn voor het beoefenen van de sport worden door de exploitant aan de sporter(s) samen met de accommodatie ter beschikking gesteld. Bij bepaalde sporten is het echter gebruikelijk dat de sporters zelf bepaalde sportattributen (bijvoorbeeld tennisrackets) meenemen.

2.4 Kwalificatie van de handeling en misbruik van recht

Bij het gebruik van sportaccommodaties is van belang of de wijze van de terbeschikkingstelling ertoe leidt dat zich een belastbare handeling voordoet en zo ja of die kwalificeert als de passieve verhuur van onroerend goed of de terbeschikkingstelling van een sportaccommodatie in de zin van de post. Hierbij moet naast het geheel van de contractuele verhoudingen ook de economische realiteit worden meegewogen. Toetsing aan de economische realiteit kan inhouden dat het geheel van gemaakte afspraken een andere kwalificatie krijgt dan partijen voor ogen staat.³⁶ Zo is het mogelijk dat uit de gemaakte afspraken blijkt dat er in wezen geen vergoeding is bedongen of dat een vergoeding is bedongen die niet de werkelijke tegenwaarde vormt voor de terbeschikkingstelling. Het gevolg daarvan is dat de exploitant geen prestatie onder bezwarende titel verricht en ter zake dan ook geen btw-aftrekrecht bestaat.

Naast toetsing van de contractuele verhoudingen aan de economische realiteit kan ook toetsing plaatsvinden aan de voorwaarden voor misbruik van recht. Bij misbruik van recht wordt aan de gekozen structuur het beoogde btw-gevolg onthouden. Er is sprake van misbruik van recht als is voldaan aan twee voorwaarden:³⁷

1. de betrokken handelingen leiden ertoe dat, 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, in strijd met het door de wettelijke 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.

Er is geen sprake van misbruik van recht als voor de betrokken economische activiteit een andere verklaring bestaat dan het wezenlijke doel om een belastingvoordeel te verkrijgen.³⁸ Als misbruik van recht is vastgesteld moeten de in het kader daarvan verrichte transacties worden geherdefinieerd zodat de situatie wordt hersteld zoals deze zou zijn geweest zonder de transacties die dat misbruik vormen.

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 btw-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). Het lesgeld is onder deze omstandigheden de vergoeding voor de tennisles inclusief het gebruik van de baan. Een ander voorbeeld betreft het verzorgen van een schermclinic in de schermclub 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 hiervan zijn:

- 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

³⁴ HvJ C-55/14 (Régie communale autonome du stade Luc Varenne), eerder aangehaald.

³⁵ HvJ 17 december 2015, C-419/14 (WebMindLicenses), ECLI:EU:C:2015:832.

³⁶ HvJ 20 juni 2013, C-653/11 (Paul Newey), ECLI:EU:C:2013:409.

³⁷ HvJ EG 21 februari 2006, C-255/02 (Halifax), ECLI:EU:C:2006:121.

³⁸ Zie in dit verband HR 1 december 2017, nr. 15/05302, ECLI:NL:HR:2017:3037.

voldoende dat de tennisleraar regelt op welke baan de tennisles plaatsvindt.

2.6 Sportbeoefening door de mens

2.6.1 Algemeen

Of sprake is van sportbeoefening door de mens in de zin van deze post moet aan de hand van het spraakgebruik worden beoordeeld.

2.6.2 Sportbeoefening

De reikwijdte van het begrip sport wordt bepaald naar de in de omgangstaal gebruikelijke betekenis ervan. Bij sportbeoefening in de zin van de post moet het ten minste gaan om een activiteit die wordt gekenmerkt door een niet te verwaarlozen lichamelijke component.³⁹ Het feit dat een activiteit de lichamelijke en geestelijke gezondheid bevordert, volstaat op zichzelf niet om de activiteit als sport te kwalificeren.

De volgende omstandigheden zijn niet van belang bij de beoordeling of een activiteit kwalificeert als sportbeoefening:⁴⁰

- het niveau van die activiteit;
- de wijze van beoefening van die activiteit, te weten:
 - de regelmaat van de beoefening van die activiteit;
 - of de activiteit in georganiseerd verband plaatsvindt;
 - het oogmerk tot deelneming aan sportcompetities van die activiteit.

Denksporten

Vanwege een te verwaarlozen lichamelijke component is het beoefenen van denksporten (zoals bridge⁴¹, schaken, dammen en go) met ingang van 1 januari 2022 niet meer aan te merken als sportbeoefening.⁴²

Yoga

Vormen van 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 vallen onder de post. Vormen van yoga waarbij het ontspanningselement voorop staat (zoals zwangerschapsyoga)⁴³ en meditatieve yoga (zoals raja, bhakti, jnana, karma of tantra yoga), kunnen niet worden aangemerkt als sportbeoefening en vallen niet onder de post.

Dansen

Dansen is naar spraakgebruik niet aan te merken als sportbeoefening. Dat ligt anders bij vormen van dansen die wat betreft inspanning en activiteit vergelijkbaar zijn met andere vormen van sportbeoefening.⁴⁴ Hierbij kan worden gedacht aan het dansen in het kader van regionale, landelijke of internationale danswedstrijden. De Nederlandse 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 wedstrijdpartners. De speciale trainingen die voor deze wedstrijdpartners worden georganiseerd kunnen ook als sportbeoefening worden aangemerkt.

Als sportbeoefening zijn bijvoorbeeld aan te merken:

- tai-chi, bestaande uit kalmerende praktische oefeningen, gericht op een natuurlijke manier van bewegen en gebaseerd op een oosterse vechtsport;
- nia, een bewegingsconcept met als doel het verbeteren van de prestaties van lichaam en geest, met opbouw van een goede conditie. Nia is opgebouwd uit negen verschillende bewegingsvormen: tai-chi, tae kwon do, aikido, yoga, Feldenkrais, Alexander technique, jazz dance, modern dance, duncan dance.
- Zumba;
- Streetdance;⁴⁵
- capoeira;

³⁹ HvJ 26 oktober 2017, C-90/16 (The English Bridge Union Limited), ECLI:EU:C:2017:814.

⁴⁰ HvJ C-18/12 (Město Zamberk), eerder aangehaald en HvJ C 90/16 (The English Bridge Union Limited), eerder aangehaald.

⁴¹ HvJ C-90/16 (The English Bridge Union), eerder aangehaald.

⁴² Brief van de Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst van 31 augustus 2020 aan de Voorzitters van de Tweede en Eerste Kamer der Staten-Generaal, Vergaderjaar 2019-2020, kamerstukken 35 302, nr. 85 en 35 026, nr. T.

⁴³ Rechtbank Noord-Nederland 9 oktober 2018, nr. AWB 16/5054, ECLI:NL:RBNNE:2018:4465

⁴⁴ Hof Amsterdam 15 december 2011, nr. 11/00434, ECLI:NL:GHAMS:2011:CA0838.

⁴⁵ Hof Amsterdam 15 december 2011, ECLI:NL:GHAMS:2011:CA0838, eerder aangehaald.



- XCO en XCO-walking, vormen van sport waarbij rug-, schouder-, buik- en beenspieren worden versterkt en waarbij tegelijkertijd de conditie wordt verbeterd;
- polefitness, een fitnessvariant van paaldansen (paaldansen als erotisch entertainment is belast naar het algemene btw-tarief);
- bowlen;
- speciale beweegprogramma's voor mensen met Parkinson, reuma of MS, waarbij de bewegingen zijn ontleend aan ballet, (fysiek inspannende) yoga en fysiotherapie. De programma's zijn erop gericht de deelnemers (combinaties van) bewegingen te laten uitvoeren die door de ziekte erg moeilijk of bijna onmogelijk zijn geworden.

Er is naar spraakgebruik geen sprake van sportbeoefening bij bijvoorbeeld:

- lasershooting, paintball, het met een voertuig deelnemen aan een puzzeltocht en dergelijke;
- 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;
- het bewegen in een afgesloten vacuümcabine in het kader van vacuümtherapie/hypoxi met als beoogde doel gewichtsverlies en/of gezondheidsverbetering. Fysieke inspanning staat hierbij niet voorop;
- 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.

Als een activiteit geen sportbeoefening is, kan onder omstandigheden wel sprake zijn van een prestatie die onder post *b* 14, onderdeel *g*, valt.

2.6.3 Door de mens

Bij sporten waarbij de mens samen met een dier actief is – zoals het geval is bij paardensport en sledehondensport – is sprake van actieve sportbeoefening door de mens.

Als de mens het dier alleen begeleidt bij zijn sportieve prestatie – zoals het geval is bij duivensport en bepaalde hondensporten zoals agility – is geen sprake van actieve sportbeoefening door de mens.

2.7 Overgangsregeling

Instellingen die zich bezighouden met het geven van gelegenheid tot sportbeoefening en die al vóór 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. Onder de post vallen bijvoorbeeld de diensten bestaande in het gelegenheid geven tot, het begeleiden bij of het toezicht houden op:

- zwangerschapswemmen;
- 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;⁴⁶
- 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 btw-tarief voor het baden;
- de diensten zijn zodanig zelfstandig dat zij afzonderlijk beoordeeld moeten worden. Zo zal het door

⁴⁶ Hof Amsterdam 21 februari 2000, 98/05048, ECLI:NL:GHAMS:2000:AA7735.



- de exploitant van de sauna-inrichting tegen vergoeding gelegenheid geven om gebruik te maken van een zonnebank zijn belast naar het algemene btw-tarief;
- de andere diensten overheersen de dienst van het gelegenheid geven tot baden in die mate dat sprake is van een onsplitsbaar geheel van prestaties dat niet onder de post valt.⁴⁷ Zo valt een schoonheidsbehandeling die naast een saunabad diverse andere onderdelen bevat (massages, huidbehandelingen e.d.) niet onder de post.⁴⁸

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 het nemen van een saunabad.

Het geven van gelegenheid tot het gebruik van een zogenoemde cryo sauna waarbij het menselijk lichaam gedurende enkele minuten aan zeer lage temperaturen wordt blootgesteld, valt niet onder de post. De dienst is niet vergelijkbaar met de dienst die bestaat in het geven van gelegenheid tot het nemen van een saunabad of stoombad.

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.

3.4 Overgangsregeling

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 vóór 1 januari 1999 gebruik maakten van de vrijstelling kunnen de zwembaden en dergelijke vrijgesteld blijven exploiteren tot het moment waarop zij zelf kiezen voor toepassing van het verlaagde btw-tarief.

4. Bijkomende diensten

De post geldt ook voor bijkomstig dienstbetoon, zoals bijvoorbeeld het ter beschikking stellen van een kluisje door de ondernemer die gelegenheid geeft tot sportbeoefening of baden.

POST B 4

1. Inhoud van de post

het herstellen van fietsen;

2. Fiets

Elektrische fietsen vallen onder de post. Snor- en bromfietsen en bromscooters zijn geen fietsen in de zin van de post. Driewielers voor invaliden zijn aan te merken als invalidenwagentjes en vallen onder post a 34.

3. Herstellen

Onder het herstellen van fietsen moet worden verstaan: het door fietsenmakers verrichten van reparaties aan fietsen, zoals het vervangen van onderdelen, het plakken van banden en het verrichten van (preventief) onderhoud. Het verlaagde btw-tarief is alleen van toepassing op de door de fietsenmaker verrichte arbeid (de eigenlijke reparatiedienst). De levering van fietsen, fietsonderdelen en accessoires is altijd belast naar het algemene btw-tarief.

Bij het repareren of vervangen van fietsonderdelen of het aanbrengen van accessoires moet de fietsenmaker het in rekening gebrachte arbeidsloon (verlaagd btw-tarief) afsplitsen van de geleverde onderdelen (algemeen btw-tarief). Daar waar naast de dienst een levering van materialen is te onderscheiden, is op die levering steeds het algemene btw-tarief van toepassing. Op deze splitsingsregel bestaat één uitzondering: als de fietsenmaker ondersteunend materiaal verbruikt bij het verrichten van reparaties aan fietsen deelt dat materiaal in het verlaagde btw-tarief dat geldt voor de reparatiedienst. Te denken valt aan plakmateriaal dat wordt verbruikt bij het plakken van fietsbanden of aan olie en vet dat wordt verbruikt bij het smeren van een fietsketting.

⁴⁷ Zie in dit verband Hof Amsterdam van 8 februari 2019, nr. 18/00098, ECLI:NL:GHAMS:2019:301.

⁴⁸ Zie in dit verband Rechtbank Den Haag 18 juli 2019, nr. SGR 18/6040, ECLI:NL:RBDHA:2019:3278.



4. Service-/Onderhoudspakketten

Als bij de verkoop van een nieuwe fiets aan de klant optioneel een service-/onderhoudspakket wordt aangeboden waarin alleen het arbeidsloon voor de service-/onderhoudsbeurten is verdisconteerd, is het verlaagde btw-tarief op grond van de post van toepassing. Op de verkoopbon/factuur moet dan gespecificeerd zijn aangegeven wat de klant heeft aangeschaft en tegen welke vergoeding. Alleen over de vergoeding die (vooruit) wordt betaald op de servicebeurten is omzetbelasting naar het verlaagde btw-tarief verschuldigd. Daarbij is de vergoeding die voor de servicebeurten in rekening wordt gebracht nooit hoger dan het bedrag dat voor dezelfde servicebeurten wordt berekend wanneer geen fiets zou zijn aangeschaft (losse servicebeurten).

5. Kosten rijklaar maken van een nieuwe fiets

De kosten van het rijklaar maken van een fiets gaan op in de vergoeding die in rekening wordt gebracht voor de levering ervan. Die levering is belast naar het algemene btw-tarief.

Het algemene btw-tarief is ook van toepassing op het door een fietsdetailhandel rijklaar maken van een fiets die bijvoorbeeld via internet is aangeschaft. Er is dan nog steeds sprake van het rijklaar maken van een fiets en niet van een montage- of hersteldienst in de zin van de post.

6. Kosten van halen en brengen van een te repareren rijwiel

Als een rijwielhersteller een te repareren fiets bij zijn klant ophaalt terwijl hij die fiets na het herstellen weer bij de klant terugbrengt, kan voor wat betreft het halen en brengen sprake zijn van een bijkomende prestatie die opgaat in de reparatie van de fiets. Dat is het geval als voor het halen en brengen een vergoeding in rekening wordt gebracht die een geringe invloed heeft op de totaalprijs. Voor deze bijkomende prestatie geldt hetzelfde btw-tarief als voor de reparatie van de fiets (verlaagd btw-tarief).

7. Administratie

De toepasselijkheid van het verlaagde btw-tarief moet aan de hand van de administratie aannemelijk worden gemaakt. Dit kan bijvoorbeeld via de afschriften van doorlopend genummerde reparatiebonnen of rekeningen als het arbeidsloon en de onderdelen hierop zijn gespecificeerd.

POST B 5

1. Inhoud van de post

het herstellen van schoeisel en lederwaren;

2. Schoeisel

Onder schoeisel moet worden verstaan: allerlei soorten voetbedekking zoals (sport)schoenen, laarzen, sandalen, pantoffels en skischoenen. Ook schaatsen, rollerskates, inlineskates en dergelijke zijn deels, voor het schoengedeelte, als schoeisel aan te merken. Voor de toepassing van de post is niet van belang uit welk materiaal het schoeisel is vervaardigd.

3. Lederwaren

Het begrip lederwaren omvat uit leer vervaardigde kleine(re) gebruiksartikelen, zoals leren koffers en tassen, jassen, handschoenen, portemonnees en ceintuurs. Het herstellen van grote leren gebruiksartikelen zoals leren meubels en leren zadels voor rijdieren valt niet onder de post.

4. Herstellen

Bij het herstellen van schoeisel en lederwaren gaat het bijvoorbeeld om het repareren van stiksels of scheuren, lijmen, verven, het (opnieuw) waterafstotend maken of het verzolen. Van herstelwerkzaamheden is geen sprake bij bijvoorbeeld het slijpen en het recht maken van schaatsen. Deze prestaties vallen niet onder de post.

Als regel worden herstelwerkzaamheden aan schoeisel en lederwaren uitgevoerd door schoenmakers. Ook andere ondernemers die schoeisel en lederwaren repareren (bijvoorbeeld lederwaren winkels) kunnen voor hun reparaties het verlaagde btw-tarief toepassen. Als de reparatie in onderaanneming wordt verricht, is het verlaagde btw-tarief zowel in de relatie hoofdaannemer-opdrachtgever als in de relatie hoofdaannemer-onderaannemer van toepassing.



De leveringen van artikelen die los worden verkocht door schoenmakers, lederwaren winkels en dergelijke (zoals veters, schoenzolen en -hakken, schoen crème, sleutels, spuitbussen voor het waterafstotend maken van schoeisel) zijn aan het algemene btw-tarief onderworpen.

POST B 6

1. Inhoud van de post

het herstellen en vermaken van kleding en huishoudlinnen;

2. Huishoudlinnen

Onder huishoudlinnen wordt verstaan alle textielartikelen die in het huishouden worden gebruikt zoals vitrage, gordijnen, dekens, (tafel)lakens, handdoeken en badlakens. Vloerkleden, tapijten en de bekleding van banken en stoelen zijn niet als huishoudlinnen aan te merken.

3. Herstellen en vermaken

Zowel het herstellen als het vermaken van kleding valt onder het verlaagde btw-tarief. Als herstelwerkzaamheden kunnen worden aangemerkt het dichtmaken van gaten en scheuren en het vervangen van knopen, ritsluitingen en voering. Van het vermaken van kleding is bijvoorbeeld sprake bij het langer of korter maken van mouwen, broekspijpen enz. en bij het innemen of uitleggen van broeken, rokken en dergelijke. Zowel het vermaken van gebruikte kleding als van nieuwe kleding valt onder het verlaagde btw-tarief.

Voorbeelden van diensten met betrekking tot kleding en huishoudlinnen die niet onder de post vallen zijn: het wassen, chemisch reinigen, stomen en persen van kleding en/of huishoudlinnen en het borduren/appliqueren van kleding en/of huishoudlinnen. Ook het in opdracht vervaardigen van kleding en/of huishoudlinnen valt niet onder het verlaagde btw-tarief.

POST B 7

1. Inhoud van de post

de diensten die door kappers als zodanig worden verricht;

2. Diensten door kappers

Diensten die door kappers als zodanig worden verricht, zijn handelingen die een kapper gewoonlijk aan menselijk haar verricht zoals knippen, wassen, föhnen, verven, permanenten, scheren en het trimmen van baarden.

De producten die kappers verbruiken bij het behandelen van het haar (zoals shampoo, haarverf, permanentvloeistof, crème en gel) delen in de toepassing van het verlaagde btw-tarief. Goedkope haarversieringen die in een kapsel worden verwerkt en die niet afzonderlijk in rekening worden gebracht (zoals strikken, linten, kralen en veertjes), kunnen delen in het verlaagde btw-tarief voor de diensten door kappers. Ook het aanbrengen van zogenoemde haarextensies (haarstrengen die in het eigen haar worden verwerkt) en het aanmeten en reviseren van pruiken en toupets zijn als diensten door kappers aan te merken en vallen onder het verlaagde btw-tarief. Hierbij is alleen de door de kapper verrichte arbeid naar het verlaagde btw-tarief belast; de levering van het materiaal (de haarextensie, pruik of toupet) is aan het algemene btw-tarief onderworpen.

Haarverzorgingsproducten (zoals shampoo, haarverf, permanentvloeistof e.d.) die door kappers 'los' worden verkocht, zijn onderworpen aan het algemene btw-tarief. Hetzelfde geldt voor losse gebruiksartikelen die door kappers worden verkocht (bijv. oorbellen, haarspeldjes e.d.).

De diensten die niet eigen zijn aan c.q. kenmerkend zijn voor het kappersbedrijf zoals schoonheidsbehandelingen en lichaamsverzorging zijn aan het algemene btw-tarief onderworpen. Het gaat hier bijvoorbeeld om het aanbrengen van make-up (bruidsmake-up e.d.), het uitbrengen van kleur- en make-upadviezen, het manicuren en pedicuren, het gelegenheid geven tot het gebruik van de zonnebank en dergelijke. Ook het verzorgen van haar van (huis)dieren (zoals het trimmen van honden) valt buiten het begrip 'diensten die door kappers als zodanig worden verricht'.



POST B 8

1. Inhoud van de post

het schilderen en stukadoren van woningen na meer dan twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming;

2. Woningen

Woningen zijn onroerende zaken die zijn bestemd voor permanente bewoning door particulieren. Het tijdelijk leegstaan ontnemt aan de onroerende zaak niet zijn karakter van woning.

Het maakt niet uit of de onroerende zaak eigendom is van de bewoner of dat hij de onroerende zaak huurt.

Bij een (semi-) permanent verblijf in bijvoorbeeld een bejaarden-, verpleeg- of verzorgingsinstelling worden de ruimten in die instelling die ter beschikking staan van de bewoner aangemerkt als woningen in de zin van de post.

Als woning zijn verder aan te merken de aanleunwoning, de studentenflat, het klooster voor zover in gebruik voor permanente bewoning en de zogenoemde 'tweede' woning als permanente bewoning daarvan is toegestaan.

Garages, schuren, serres en aan- en uitbouwen vallen onder het begrip woning als zij zich bevinden op hetzelfde perceel als de woning. Garages die tot hetzelfde gebouwencomplex behoren als woningen (bijv. parkeergarages onder door particulieren bewoonde flats in een flatgebouw) worden ook tot de woning gerekend. De bij een woning behorende tuin valt onder het begrip woning.

De gemeenschappelijke ruimtes in appartementen, bejaardentehuizen/ aanleunwoningen, verpleeg- en verzorgingsinstellingen e.d. (zoals de hal, het trappenhuis, de eetzaal, de recreatieruimte e.d.) volgen het regime dat geldt voor de particuliere woongedeelten.

Niet als woningen zijn aan te merken:

- bedrijfsgebouwen en -ruimtes;
- afzonderlijke garageboxen;
- vakantiewoningen waarvan permanente bewoning niet is toegestaan;
- hotels/pensions;
- asielzoekerscentra;
- ziekenhuizen;
- internaten.

Panden die deels als woning en deels als bedrijfspand worden gebruikt (bijvoorbeeld woon/ winkelpanden) mogen in hun geheel als woning worden aangemerkt. Het is daarbij niet relevant of het pand is gesplitst in appartementsrechten. Daarbij geldt de voorwaarde dat de panden voor meer dan 50% voor particuliere bewoning worden gebruikt. Bij een percentage van 50% of minder mag het deel dat voor particuliere bewoning wordt gebruikt voor de toepassing van het btw-tarief worden afgesplitst.

In zijn uitspraak van 15 november 2012 (Leichenich, C-532/11) heeft het HvJ beslist dat een woonboot, met de bijbehorende ligplaats en aanlegsteiger, onder voorwaarden is aan te merken als een onroerende zaak voor de btw.⁴⁹ Als een woonboot is bestemd voor permanente bewoning door particulieren, is aangesloten op verschillende (nuts)voorzieningen en is bestemd om duurzaam op één bepaalde plek te worden gebruikt als woning, wordt een woonboot voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief aangemerkt als 'woning'. Ditzelfde geldt voor een woonwagen.

3. Leeftijd van de woning

Het toepassingsgebied van het verlaagde btw-tarief voor het schilderen en stukadoren van woningen geldt voor woningen van 2 jaar en ouder na het tijdstip van eerste ingebruikneming (hierna: de ouderdomseis). Het moment waarop de dienst wordt verricht, is bepalend voor het antwoord op de vraag of het verlaagde btw-tarief van toepassing is.

⁴⁹ Deze zaak ging niet over de toepassing van het verlaagde btw-tarief, maar o.a. over de vraag of de verhuur van een woonboot met de bijbehorende ligplaats en aanlegsteiger voor de btw kwalificeert als de (vrijgestelde) verhuur van een onroerende zaak.



Om te verifiëren of het verlaagde btw-tarief terecht is toegepast, baseert de Belastingdienst zich onder meer op de gegevens uit de BAG (Basisregistraties Adressen en Gebouwen) en de GBA (Gemeentelijke basisadministratie persoonsgegevens). Desgewenst kan de schilder of stucadoor door zijn opdrachtgever een verklaring laten ondertekenen dat de woning aan de ouderdomseis van twee jaar voldoet.

Voor de bepaling van de eerste ingebruikneming wordt uitgegaan van het feitelijk voor het eerst en op duurzame wijze gebruik maken van de woning overeenkomstig de objectieve bestemming ervan. Bij een pand dat niet vanaf het begin als woning in gebruik is geweest, is bepalend het tijdstip waarop het pand voor het eerst als woning in gebruik is genomen. Te denken valt aan een oud monumentaal pakhuis dat tot een appartementencomplex is omgebouwd. Als een pand in verschillende stadia tot woning wordt omgevormd, moet ter bepaling van de leeftijd van die woning zijn voldaan aan de voorwaarde dat zij voor minimaal 50% bestaat uit delen die ouder zijn dan 2 jaar.

4. Schilderen

4.1 Algemeen

Onder schilderen wordt in dit verband verstaan: het verwerken en aanbrengen van een verf- of schildersysteem. Met het aanbrengen van een verf- of schildersysteem wordt bedoeld op het geheel van werkzaamheden dat samenhangt met het voorbehandelen van een bepaalde ondergrond en het in aansluiting daarop afwerken van die ondergrond met bepaalde verfproducten (zoals lakverven, vernissen en beitsen). Het binnen een verfsysteem aanbrengen van flakes op trappen en vloeren in woningen die aan de de ouderdomseis voldoen valt onder de post. De werkzaamheden bestaan uit het aanbrengen van een speciale kleeflaag op de ondergrond, het in de kleeflaag blazen van de flakes (decoratieve, gepigmenteerde kunststofdeeltjes, ook wel verfvlokken genoemd) en het afwerken met een speciale laklaag. Het aanbrengen van wrapfolie op objecten zoals bijvoorbeeld keukens valt niet onder de post. Het aanbrengen van wrapfolie valt zowel naar de wijze van verwerken en aanbrengen, als naar maatschappelijke opvattingen, niet aan te merken als een verfproduct of -systeem.

Als sprake is van een verfproduct valt ook het aanbrengen van een giet- of een coatingvloer in woningen die aan de de ouderdomseis voldoen onder het verlaagde btw-tarief.

Uit de hiervoor opgenomen omschrijving van het begrip verf- of schildersysteem volgt dat de voorbereidings- en voorbehandelingswerkzaamheden die een schilder moet verrichten voordat hij kan overgaan tot het eigenlijke schilderwerk ook onder het verlaagde btw-tarief vallen.

4.2 Voorbereidings- en voorbehandelingswerkzaamheden bij schilderwerk

Onder de voorbereidings- en voorbehandelingswerkzaamheden bij schilderwerk vallen:

- het schoonmaken, wassen, ontvetten, afbranden, afbijten en schuren van de te schilderen ondergrond;
- zogenoemd preventief onderhoud: het repareren van de te schilderen ondergrond met materiaal dat van een andere aard is dan het oorspronkelijke materiaal waaruit de ondergrond bestaat. Bij een houten ondergrond valt te denken aan het herstel met verfproducten en pasteuze materialen zoals plamuur en houttrotreuveerpasta's (vooral epoxy pasta's). Bij een betonnen ondergrond gaat het om (kleinschalig) herstel met kunststofgebonden mortels;
- het herstel van omtrekselingen: het afschaven van ramen en deuren vanwege de laagdikte en kleefkracht van verf;
- kitwerk dat een onderdeel vormt van het verfsysteem: het dichtkitten van openstaande verbindingen in de te schilderen ondergrond en het vervangen/herstellen van de kitvoeg tussen het glas en het raam- of deurkozijn;
- het stralen van vooral metalen en betonnen ondergronden voor zover beperkt tot het handmatig of mechanisch reinigen en verwijderen van oude verflagen waarna binnen dezelfde opdracht een verfproduct wordt aangebracht;
- het afplakken van de omgeving van de te schilderen ondergrond c.q. het afdekken van ruimtes waarbinnen schilderwerk plaatsvindt (met afplaktape, plastic e.d.).

Vorbereidings- en voorbehandelingswerkzaamheden worden meestal niet afzonderlijk aan de opdrachtgever gefactureerd maar zijn in de prijs van het schilderwerk verwerkt.

De werkzaamheden van een anti-vocht specialist bestaande in het vochtvrij maken van een kelder zijn niet aan te merken als voorbereidende handelingen met het oog op het verantwoord afwerken van de wanden via een schilder- of stuclaag en vallen niet onder de post. De werkzaamheden zijn met name gericht op en hebben als voornaamste doel het waterdicht maken van de kelderruimte.



4.3 Het eigenlijke schilderwerk

Het eigenlijke schilderwerk omvat de volgende werkzaamheden:

- het verwerken en aanbrengen van impregneer- en voorstrijkmiddelen, grondverf, hechtprimer e.d.;
- het verwerken en aanbrengen van lakverf, structuurverf, vernis, beits, betonverf en dergelijke op de ondergrond.

‘Verwerken en aanbrengen’ in de hiervoor bedoelde zin kan gebeuren met allerlei hulpmiddelen zoals de spuit, de kwast en de roller. Ook het schilderen via gieten en dompelen kan als ‘verwerken en aanbrengen’ worden aangemerkt. Het spuiten van keukens en binnendeuren van woningen die aan de de ouderdomseis voldoen valt ook onder het verlaagde btw-tarief als de spuitwerkzaamheden niet in de woning maar in de werkplaats van de schilder plaatsvinden.

4.4 Werkzaamheden die te ver afstaan van het eigenlijke schilderwerk

Werkzaamheden die te ver afstaan van het eigenlijke schilderwerk zijn aan het algemene btw-tarief onderworpen. Het betreft bijvoorbeeld de volgende werkzaamheden:

- zogenoemd curatief onderhoud, dat is het herstel van de te schilderen ondergrond met nieuwe, vervangende delen die bestaan uit een materiaal dat identiek is aan het oorspronkelijke materiaal van de ondergrond. Als curatief onderhoud is bijvoorbeeld aan te merken het aanbrengen van houten inzetstukken in houten kozijnen ter plaatse van hoekverbindingen en het vervangen van houten onderdorpels;
- het vervangen van ramen, deuren en kozijnen;
- kitverwerking als constructieve handeling zoals het dichtmaken van dilataties, het afkitten van bouwelementen aan gevels en dergelijke;
- betonreparatie, dat is het grootschalig herstel van een betonnen ondergrond met materiaal dat identiek is aan het oorspronkelijke materiaal van de ondergrond;
- het stralen van stenen, metalen en betonnen ondergronden (bijvoorbeeld het schoonstralen van gevels);
- het impregneren en injecteren van stenen, metalen en betonnen ondergronden;
- het enkel herstellen van voegen in metselwerk;
- het aanbrengen van glas met de daarbij behorende werkzaamheden (zoals het plaatsen van glaslatten en het aanbrengen van kitwerk).

Het schuren en lakken van (parket- of andere houten) vloeren valt alleen onder de post als die vloer in bouwkundig opzicht onderdeel uitmaakt van de woning.

5. Stukadoeren

5.1 Algemeen

De term stukadoeren heeft betrekking op de volgende werkzaamheden:

- de voorbereidings- en voorbehandelingswerkzaamheden die een stukadoer moet verrichten voordat hij kan overgaan tot het eigenlijke stucwerk;
- het eigenlijke stucwerk.

5.2 Voorbereidings- en voorbehandelingswerkzaamheden bij stucwerk

Als voorbehandelings- en voorbereidingswerkzaamheden bij stukadoerswerk zijn aan te merken:

- het lossteken van de loszittende stuclaag;
- het voorbereiden van de ondergrond ten behoeve van het (nieuw) aan te brengen stucwerk, zoals voorlijmen, impregneren, opruwen of reinigen en het stellen van de benodigde stukadoersprofielen;
- het aanbrengen van zogenoemde pleisterdragers ten behoeve van onder meer plafondwerk, zoals stucanet, steengaas en stucplaten (speciale stukadoersgipsplaten) zodat het stucwerk kan worden afgewerkt;
- het afplakken van de omgeving van de te stukadoeren ondergrond c.q. het afdekken van ruimtes waarbinnen stukadoerswerkzaamheden plaatsvinden (met behulp van plastic, afplaktape e.d.).

De hiervoor bedoelde voorbereidings- en voorbehandelingswerkzaamheden worden meestal niet afzonderlijk aan de opdrachtgever gefactureerd maar zijn in de prijs voor het stukadoerswerk verwerkt.

5.3 Het eigenlijke stucwerk

Het eigenlijke stucwerk bestaat uit het herstellen van een bestaande stuclaag of het aanbrengen van



een nieuwe stuclaag. Het gaat hier om het handmatig dan wel machinaal verwerken, aanbrengen en afwerken van één of meerdere lagen cement-, gips-, kalk- of kunststofgebonden pleister in pasteuze vorm. Bij pleister in pasteuze vorm valt te denken aan diverse soorten kant-en-klare mortels, sierpleister (bijv. spachtel, structuur- of decorpleister en marmerpleister) en spuitpleister (spack). Ook het aanbrengen van decoratieve lijsten, ornamenten en dergelijke aan wanden en plafonds valt hieronder.

Met 'verwerken, aanbrengen en afwerken' wordt bedoeld op iedere toepassing van de bij het stukadoorswerk gebruikte hulpmiddelen, zoals de spuit, kwast, roller en spaan.

5.4 Werkzaamheden die te ver afstaan van het eigenlijke stukadoorswerk

De werkzaamheden die te ver afstaan van het specifieke stukadoorswerk zijn onderworpen aan het algemene btw-tarief. Te denken valt aan het plaatsen van gipswanden, het aanbrengen van tegels op wanden en het leggen van vloeren.

6. Gebruikte materialen

De bij het schilderen en stukadoorswerk gebruikte materialen vallen onder het verlaagde btw-tarief.

7. Behangen

Goedkeuring

Op wanden kan in plaats van stucwerk ook behang worden aangebracht. De voorbereidende werkzaamheden voor het aanbrengen van stucwerk en het aanbrengen van behang zijn identiek. Vanwege die overeenkomst keur ik goed dat de noodzakelijke en direct met behangen samenhangende voorbereidingswerkzaamheden worden belast naar het verlaagde btw-tarief als het een woning betreft die aan de de ouderdomseis voldoet. De goedkeuring geldt ook voor het aanbrengen van het behang. De levering van het behang is onderworpen aan het algemene btw-tarief. De goedkeuring geldt niet voor snelwrapfolie dat wordt aangebracht op objecten zoals keukens, omdat behang vrijwel uitsluitend is bestemd en geschikt om te worden aangebracht op wanden.

8. Hoedanigheid van dienstverrichter en afnemer

Voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief is het niet noodzakelijk dat de schilder-, stukadoors- of behangwerkzaamheden worden verricht door een schilders- of stukadoorsbedrijf of een behanger. Ook aannemers, klusbedrijven enz. die (onderdelen van) schilder-, stukadoors- of behangwerkzaamheden uitvoeren, mogen het verlaagde btw-tarief hanteren. Voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief is het ook niet noodzakelijk dat de opdrachtgever een particulier is. Ook als bijvoorbeeld woningbouwcorporaties opdracht geven tot het verrichten van schilder-, stukadoors- of behangwerkzaamheden in particuliere woningen geldt het verlaagde btw-tarief.

9. Onderaanneming

Als schilder-, stukadoors- of behangwerkzaamheden in onderaanneming worden verricht (bijv. bij renovatieprojecten) is het verlaagde btw-tarief zowel in de relatie hoofdaannemer-opdrachtgever als in de relatie hoofdaannemer-onderaannemer van toepassing.

10. In aannemingsprojecten opgenomen schilder-/stukadoorswerk

Als schilder-, stukadoors- of behangwerkzaamheden deel uitmaken van een bepaald aannemingswerk mogen die werkzaamheden voor de tarieftoepassing worden afgesplitst van het overige werk. Die afsplitsing moet te zien zijn op de door de aannemer uitgereikte offerte en de factuur.

POST B 9

1. Inhoud van de post

het vervoer van personen per schip, besloten busvervoer, openbaar vervoer en taxivervoer als bedoeld in artikel 1 van de Wet personenvervoer 2000, taxivervoer van personen over de weg anders dan per auto, en het vervoer van personen met luchtvaartuigen indien de plaats van vertrek en de plaats van bestemming in Nederland zijn gelegen voor zover dat vervoer geschiedt met ballonnen of met luchtvaartuigen die zijn ingericht voor het vervoer van zieken of gewonden;



2. Wet personenvervoer 2000

Op grond van de Wet personenvervoer 2000 wordt verstaan onder:

besloten busvervoer: personenvervoer per bus, niet zijnde openbaar vervoer;

openbaar vervoer: voor een ieder openstaand personenvervoer volgens een dienstregeling met een auto, bus, trein, metro, tram of een via een geleidesysteem voortbewogen voertuig;

taxivervoer: personenvervoer per auto tegen betaling, niet zijnde openbaar vervoer.

De wijziging van de tekst van de post is een redactionele (Fiscale Verzamelwet 2015).⁵⁰ Met de wijziging wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd. Het vervallen van de zinsnede 'het vervoer met auto's voor de uitvoering van trouwerijen, begrafeningen en crematies daaronder begrepen' betekent niet dat dat vervoer niet meer onder het verlaagde btw-tarief valt. Afzonderlijke vermelding van dat vervoer is niet meer nodig omdat het al valt onder de definitie van taxivervoer als bedoeld in artikel 1 van de Wet personenvervoer 2000.

Bij voertuigen die via een geleidesysteem worden voortbewogen, gaat het om voertuigen die zich voortbewegen langs daartoe in, op of boven de grond geconstrueerde (hulp)banen of kabels. Hieronder vallen onder meer trolleybussen, kabelbanen en magneetreinen.

Bij taxivervoer van personen over de weg anders dan per auto moet worden gedacht aan het vervoer met bijvoorbeeld een motortaxi, tuktuk en fietstaxi.

De post is van toepassing op het vervoer van personen inclusief het vervoermiddel dat zij bij zich hebben tijdens het vervoer.

Het tegen vergoeding verzorgen van het woon-werkverkeer van werknemers door de werkgever in een auto met chauffeur is aan te merken als taxivervoer als bedoeld in artikel 1 van de Wet personenvervoer 2000 en valt onder de post.⁵¹

Diensten waarbij de klant in diens eigen auto door een ondernemer wordt vervoerd zijn niet aan te merken als taxivervoer in de zin van de post. In die gevallen zorgt de ondernemer ervoor dat de klant en diens auto worden vervoerd naar de plaats die de klant bepaalt.

3. Vervoer van personen

3.1 Algemeen

Onder 'vervoer van personen' vallen bijvoorbeeld vistrips. Daarvan is sprake als sportvissers met een schip naar een vislocatie worden gebracht waar zij – aan boord van dat schip – in de gelegenheid worden gesteld om te vissen⁵² of als sportvissers in een schip door een ander schip worden gesleept naar de vislocatie.

Goedkeuring

Ik keur goed dat het vervoer van personen met door paarden voortbewogen rijtuigen onder de post valt.

Voorbeelden van diensten die niet onder de post vallen:

- het beoefenen van de zeilsport op individuele basis of door een klein aantal personen, al dan niet onder leiding van een schipper;
- het tegen vergoeding gebruik laten maken van een tolgeweg;
- de enkele verhuur van een autobus;
- het ter beschikking stellen van paarden voor paardrijlessen;
- het geven van gelegenheid tot deelname aan een puzzeltocht in een vervoermiddel.

3.2 Stoffelijk overschot

Het begrip vervoer van personen moet naar spraakgebruik worden uitgelegd. Redelijke wettoepassing brengt met zich mee dat voor de gevallen waarin artikel 11, eerste lid, onderdeel h, van de wet

⁵⁰ Kamerstukken II 2014-2015, 34 220, nr. 3.

⁵¹ Voor de toepassing van de tabelpost is niet relevant dat in artikel 2, onder l, van het Besluit personenvervoer 2000 vervoer van werknemers voor eigen rekening van de onderneming is uitgezonderd van taxivervoer bedoeld in de Wet personenvervoer 2000.

⁵² HR 10 december 1975, nr. 17 720, ECLI:NL:HR:1975:AX3842.



geen toepassing vindt onder vervoer van personen ook wordt verstaan het vervoer van een stoffelijk overschot.

3.3 Vervoer van medisch team en menselijke organen

Het gecombineerde vervoer van een medisch team en menselijke organen vormt voor de btw één dienst die is aan te merken als personenvervoer.⁵³

4. Binnenlands vervoer met luchtvaartuigen

Het verlaagde btw-tarief is niet van toepassing op het binnenlandse vervoer van personen met luchtvaartuigen. Dit geldt echter niet voor ballonvaarten en vluchten van ambulance- of traumahelikopters.

POST B 10

1. Inhoud van de post

het geven van gelegenheid tot kamperen binnen het kader van het kamp- en vakantiebestedingsbedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden;

2. Kamp- en vakantiebestedingsbedrijf

Het begrip 'kamp- en vakantiebestedingsbedrijf' moet naar spraakgebruik worden uitgelegd. Zo is sprake van een vakantiebestedingsbedrijf als een stacaravan die de eigenaar zelf gebruikt en die op een gehuurde plaats staat ook regelmatig aan derden wordt verhuurd. Hierbij geldt niet de voorwaarde dat de verhuurder de bijkomende diensten verricht die campingbedrijven normaliter wel verrichten.

3. Gelegenheid geven tot kamperen

3.1 Algemeen

Het geven van gelegenheid tot kamperen in de zin van de post moet worden uitgelegd naar spraakgebruik. In elk geval behoort hiertoe het geven van gelegenheid tot het plaatsen van tenten, caravans en zomerhuisjes.

Onder de post valt ook het verhuren in het kader van het kamp- en vakantiebestedingsbedrijf van afgebakende stukjes grond waarop de huurders semi-permanente huisjes bouwen of stacaravans plaatsen. De huurders huren de stukjes grond meestal voor meerdere jaren en hebben het recht gebruik te maken van de accommodatie van het bedrijf (toiletgelegenheid, speelterrein, parkeerplaats enz.). Het feit dat de mogelijkheid tot overnachten gedurende de winterperiode ontbreekt, doet aan de toepassing van het verlaagde btw-tarief niet af.

Niet onder de post vallen de volgende prestaties:

- het geven van gelegenheid tot het plaatsen van tenten en badcabines of strandhuisjes op het strand evenals de verhuur van badcabines of strandhuisjes op het strand. Onder de term 'strandhuisjes' wordt in dit verband verstaan cabines die op het strand langs de duinrand en meestal op een fundering zijn geplaatst. De cabines worden gebruikt als omkleedruimte en als afgesloten plek voor strandspullen. Ze zijn niet bestemd om er te overnachten;
- het bieden van gelegenheid aan kortkampeerders (meestal watersporters) tot plaatsing van hun caravan, camper of boot op speciaal daartoe ingerichte parkeerplaatsen op de camping tijdens hun afwezigheid.

3.2 Samenhangende prestaties

De volgende prestaties die de exploitant van een kamp- en vakantiebestedingsbedrijf verricht aan de kampeerders vallen onder de post:

- het verstrekken van gas, elektriciteit en/of water;
- het geven van gelegenheid tot douchen;
- het geven van gelegenheid tot het wassen en drogen van kleding;
- het geven van gelegenheid tot het plaatsen van een auto.

⁵³ Gerechtshof 's-Gravenhage 23 maart 2012, nr. BK-10/00339, ECLI:NL:GHSGR:2012:BW8008.



Niet onder de post vallen de volgende prestaties:

- het enkel geven van gelegenheid tot parkeren van vervoermiddelen;
- de verhuur van tenten aan niet-campinggasten;
- de levering van campinggas in standaard gasflessen;
- het geven van gelegenheid tot winterstalling;
- het tegen afzonderlijke vergoeding ter beschikking stellen van (een) wifi(code).⁵⁴

4. Watersportbedrijven

De activiteiten van watersportbedrijven bestaan uit onder meer het voor recreatieve doeleinden verhuren van ligplaatsen voor vaartuigen en van aan het water gelegen percelen grond. Alleen als de prestatie van het watersportbedrijf bestaat uit de verhuur van een stuk grond waarop een tent of een caravan kan worden geplaatst, is het verlaagde btw-tarief van toepassing.

5. Korte periode

De aard en de duur van het verblijf zijn bepalend voor de vraag of sprake is van 'verblijf voor een korte periode'. Als de gasten feitelijk maximaal zes maanden in de accommodatie verblijven en zij het middelpunt van hun maatschappelijk leven niet daarnaar verplaatsen, is in ieder geval sprake van een 'verblijf voor een korte periode' binnen het kader van het kamp- en vakantiebeddingsbedrijf. Hierbij is ook relevant of de verhuurder volgens het contract, met inachtneming van het huurrecht, een maximale huurtermijn van zes maanden heeft bedongen. Bij verhuur voor een langere periode dan zes maanden rust op de verhuurder de bewijslast om tegenover de inspecteur aannemelijk te maken dat er toch sprake is van een 'verblijf voor een korte periode' zoals hiervoor bedoeld. Niet relevant is of het verstrekken van de ingerichte accommodatie gepaard gaat met bijkomend dienstbetoon dat gebruikelijk is in de hiervoor bedoelde sectoren (zoals het schoonmaken van de verblijfsruimte, het regelen van bed- en badlinnen en het bieden van een ontbijtgelegenheid).

POST B 11

1. Inhoud van de post

het verstrekken van logies binnen het kader van het hotel-, pension- en vakantiebeddingsbedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden;

2. Logies

Onder het verstrekken van logies binnen de in de post genoemde accommodaties vallen:

- de seizoensverhuur van gemeubileerde kamers en gemeubileerde woningen;
- de verhuur van verblijfsruimte die is toegerust (volledig ingericht) om daarin kort te verblijven;
- de verhuur van gemeubileerde zomerhuisjes en stacaravans;
- het gedurende een zeiltocht verstrekken van logies aan boord van een met schipper en bemanningslid gehuurd zeilschip;
- de verhuur van een gemeubileerde woning/appartement door een belastingplichtige aan een zogenoemde short-stay-organisatie, welke organisatie de onroerende zaak op eigen naam en voor eigen risico voor een korte periode doorverhuurt aan gasten.

Voor de toepasselijkheid van de post op bijkomende prestaties die worden verricht aan personen aan wie logies wordt verstrekt, wordt verwezen naar onderdeel 3.2 bij de toelichting op post b 10.

3. Hotel-, pension- en vakantiebeddingsbedrijf

Deze begrippen moeten naar spraakgebruik worden uitgelegd. Zo is sprake van een vakantiebeddingsbedrijf als een vakantiewoning die door de eigenaar zelf wordt gebruikt door hem ook regelmatig voor korte perioden aan derden wordt verhuurd. Hierbij geldt niet de voorwaarde dat deze verhuurder de bijkomende diensten verricht die hotel-, pension- of campingbedrijven normaliter wel verrichten. Overigens is het verlaagde btw-tarief niet van toepassing op het gebruik dat de eigenaar zelf privé maakt van zijn vakantiewoning. Die prestatie valt niet onder de post.

De post is ook van toepassing op het ter beschikking stellen van een vakantie-accommodatie aan een vakantiebeddings- of dergelijk bedrijf dat de accommodatie gebruikt voor het verstrekken van logies aan personen die daar voor een korte periode verblijf houden.

⁵⁴ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 2 april 2019, nr. 18/00204 en 18/00205, ECLI:NL:GHARL:2019:2892 in samenhang met HR 26 februari 2021, nr. 19/02227, ECLI:NL:HR:2021:280.



Als het verstrekken van logies in de zin van de post wordt aangemerkt het door een ziekenhuis of andere instelling geven van gelegenheid om tegen vergoeding gebruik te maken van een door die instelling geëxploiteerd gastenverblijf.

4. Korte periode

De aard en de duur van het verblijf zijn bepalend voor de vraag of sprake is van 'verblijf voor een korte periode'. Als de gasten feitelijk maximaal zes maanden in deze accommodatie verblijven en zij het middelpunt van hun maatschappelijk leven niet daarnaar verplaatsen, is in ieder geval sprake van een 'verblijf voor een korte periode' binnen het kader van het hotel-, pension- en vakantiebestedingsbedrijf. Hierbij is ook relevant of de verhuurder volgens het contract, met inachtneming van het huurrecht, een maximale huurtermijn van zes maanden heeft bedongen. Bij verhuur voor een langere periode dan zes maanden rust op de verhuurder de bewijslast om tegenover de inspecteur aannemelijk te maken dat er toch sprake is van een 'verblijf voor een korte periode' zoals hiervoor bedoeld. Niet relevant is of het verstrekken van de ingerichte accommodatie gepaard gaat met bijkomend dienstbetoon dat gebruikelijk is in de hiervoor bedoelde sectoren (zoals het schoonmaken van de verblijfsruimte, het regelen van bed- en badlinnen en het bieden van een ontbijtgelegenheid).

5. Opvang van asielzoekers

5.1 Algemeen

De (enkele) verhuur van accommodaties voor de opvang van asielzoekers door hotel-, pension- en vakantiebestedingsbedrijfexploitanten aan het Centraal Orgaan voor de opvang van Asielzoekers (COA) of het Ministerie van Justitie en Veiligheid (hierna: J&V) valt onder de post. In dit verband speelt een rol dat het verblijf van de asielzoekers in de desbetreffende accommodatie ondanks de soms relatief lange duur ervan naar zijn aard is te beschouwen als een verblijf voor een korte periode; in deze situatie ontmoet het geen bezwaar dat het COA de gehuurde accommodatie geheel of gedeeltelijk inricht met 'eigen' meubilair.

De enkele verhuur van ongemeubileerde onroerende accommodaties buiten het kader van het hotel-, pension-, kamp- en vakantiebestedingsbedrijf (bijvoorbeeld kloosters en kantoorruimte) voor de tijdelijke opvang van asielzoekers valt niet onder de post. Deze verhuur is vrijgesteld op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel b, van de wet.

De enkele verhuur van roerende zaken voor de tijdelijke opvang van asielzoekers is belast naar het algemene btw-tarief. Het gaat hier onder meer om de verhuur van stacaravans en containers.

5.2 'All-in' opvang

Exploitanten van hotels, pensions, campings, vakantiebungalowparken, passagiersschepen en dergelijke verzorgen op basis van contracten met het COA of met het Ministerie van J&V ook 'all-in' pakketten met betrekking tot de tijdelijke opvang van asielzoekers. Het 'all-in' pakket omvat onder meer het aan asielzoekers verschaffen van (gemeubileerd) onderdak, maaltijden, bewassing, het verstrekken van energie (gas, elektra en dergelijke) en het verschaffen van (enige) begeleiding. Op dit pakket van prestaties is de post van toepassing. Dit is ook het geval als de exploitant voor het verzorgen van de 'all-in' opvang van asielzoekers twee afzonderlijke vergoedingen ontvangt, één voor de verhuur van de accommodatie en één voor de door hem voor de verdere opvang en verzorging van de asielzoekers (maaltijdverstrekking, bewassing en dergelijke) verrichte prestaties.

De bedragen die de exploitant ontvangt voor het vrijhouden van kamers voor asielzoekers en het verstrekken van non-foodartikelen (zoals zeep, tandpasta en shampoo) aan die personen kunnen delen in de toepassing van het verlaagde btw-tarief. Het door de exploitant namens het COA of het Ministerie van J&V aan asielzoekers doorbetaalde kleding- en zakgeld blijft als doorlopende post buiten de heffing.

5.3 Kantoorruimte

Als een deel van de accommodatie ten behoeve van de tijdelijke opvang van asielzoekers gehuurde accommodatie wordt gebruikt als kantoorruimte voor personen die belast zijn met de uitvoering van het asielbeleid (bijvoorbeeld personeelsleden van het COA en het Ministerie van J&V) bestaat er vanwege het rechtstreekse verband met de opvang van asielzoekers geen bezwaar tegen dat de verhuur van het kantoorgedeelte het btw-tarief volgt dat geldt voor de verhuur van het resterende deel van de accommodatie.



6. Dak- en thuislozen

Voor de tijdelijke opvang van dak- en thuislozen in pensions en dergelijke kan op overeenkomstige wijze worden gehandeld als bij de tijdelijke opvang van asielzoekers.

POST B 12

1. Inhoud van de post

het verstrekken van voedingsmiddelen als bedoeld in post a 1, voor gebruik ter plaatse binnen het kader van het hotel-, café-, restaurant-, pension-, en aanverwant bedrijf;

2. Algemeen

Post *b 12* is opgenomen naar aanleiding van het arrest van het HvJ van 2 mei 1996, C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien A/S/Fza Flensburg). Het HvJ heeft in dit arrest onder meer overwogen: 'De restaurantverrichting wordt derhalve gekenmerkt door een reeks van elementen en handelingen, waarvan de levering van voedsel niet meer dan een onderdeel is en waarin het dienstenaspect ruimschoots de overhand heeft. Zij moet bijgevolg als dienst in de zin van artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn worden beschouwd. Dit is echter anders wanneer de verrichting betrekking heeft op 'afhaal'-maaltijden en niet gepaard gaat met diensten die de nuttigheid ter plaatse in een passend kader moeten veraangemen.' Post *b 12* voorkomt dat de levering van voedingsmiddelen door horecaondernemers voor gebruik ter plaatse wordt onderworpen aan het algemene btw-tarief.

De verstrekking in snackbars, snackwagens, bioscoopfoyers, kantines van sportverenigingen en dergelijke van vers bereide spijzen of eetwaren voor onmiddellijke consumptie vormt een levering van goederen, tenzij de diensten waarmee de levering van de eetwaren gepaard gaat, overheersen.

De activiteiten van een partyservice zijn aan te merken als diensten, tenzij spijzen worden geleverd zonder verdere aanvullende dienstverlening of wanneer de levering van de spijzen het overheersende bestanddeel van de handeling is.⁵⁵

3. Mixdranken

Mixdranken zijn dranken die tot stand komen door samenvoeging van één of meer alcoholhoudende dranken en één of meer alcoholvrije dranken. Alcoholhoudende dranken (> 1,2%) zijn in beginsel belast naar het algemene btw-tarief. Voor mixdranken die worden verstrekt voor gebruik ter plaatse binnen het kader van het hotel-, café-, restaurant-, pension- en aanverwant bedrijf keur ik om praktische redenen het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarden goed dat bij de levering van mixdranken (mix van één of meer alcoholhoudende dranken en één of meer alcoholvrije dranken) voor gebruik ter plaatse binnen het kader van het hotel-, café-, restaurant-, pension- en aanverwant bedrijf mag worden gehandeld alsof de samenstellende dranken afzonderlijk worden verstrekt.

Voorwaarden voor toepassing van de goedkeuring:

- de ondernemer dient de in de mixdrank verwerkte hoeveelheden van de samenstellende dranken ook in ongemixte vorm ter verkoop aan te bieden; en
- de verkoopprijs van de mixdrank is gelijk aan de som van de prijzen die voor de samenstellende dranken in rekening gebracht zou worden als zij afzonderlijk verstrekt zouden worden.

Als gevolg van deze goedkeuring kan het verlaagde btw-tarief worden toegepast op dat deel van de verkoopprijs dat is toe te rekenen aan de alcoholvrije bestanddelen. Als de ondernemer een forfaitaire berekeningsmethode toepast dan moet de splitsing geschieden volgens de gekozen methode. Hierbij kan de toepassing van de artikelen 17 en 17a van het besluit voor deze dranken achterwege blijven.

Voor mixdranken die niet aan de hiervóór genoemde voorwaarden voldoen, moet de wettelijke regeling onverkort worden toegepast. Als de mixdrank meer dan 1,2% alcohol bevat, is het algemene btw-tarief van toepassing. Ook mixdranken die in verpakking worden geleverd door bijvoorbeeld supermarkten en slijterijen vallen niet onder het verlaagde btw-tarief.

⁵⁵ HvJ C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09 (Manfred Bog), eerder aangehaald.



4. Gezamenlijk bereiden van een maaltijd

De mogelijkheid bestaat dat een restauranthouder aan groepen de gelegenheid biedt tot het bereiden van maaltijden onder professionele begeleiding. Het kenmerkende element van de prestatie voor de deelnemers is het samen nuttigen van de maaltijd. Deze dienstverlening van de restauranthouder kan daarom onder de post worden gerangschikt.

Als een ondernemer als 'thuis kok' bij klanten thuis eten kookt en daarna uitserveert is de post op de door hem verrichte prestatie van toepassing.

Sommige bakkers organiseren kinderfeestjes. Onder leiding van een gediplomeerde bakker worden door de kinderen koekjes en broodjes gebakken die de kinderen mee naar huis nemen. Tijdens het feestje presenteert de bakker veelal koekjes en limonade. Soms wordt een film vertoond over (de geschiedenis van het) broodbakken. Er is sprake van één prestatie die dicht aanligt tegen de normale bedrijfsvoering van de bakker. Die prestatie kan onder de post worden gerangschikt.

Niet onder de post vallen kookcursussen, waarbij de kennisoverdracht het kenmerkende element van de prestatie is en het nuttigen van spijzen en dranken van bijkomstige aard is.

POST B 13

(vervallen)

POST B 14

1. Inhoud van de post

het verlenen van toegang tot:

- a. *circussen;*
- b. *dierentuinen;*
- c. *openbare musea of verzamelingen, daaronder begrepen nauw daarmee samenhangende leveringen van goederen, zoals catalogi, foto's en fotokopieën;*
- d. *muziekuitvoeringen en toneeluitvoeringen, daaronder begrepen opera's, operettes, dansen, pantomimes, revues, musicals en cabarets, alsmede lezingen; met uitzondering van peepshows en andere optredens die primair zijn gericht op erotisch vermaak;*
- e. *bioscopen;*
- f. *sportwedstrijden, sportdemonstraties en dergelijke;*
- g. *attractieparken, speel- en siertuinen, en andere dergelijke primair en permanent voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorzieningen;*

2. Circussen

Onder het begrip 'circussen' kunnen naar het spraakgebruik slechts worden verstaan voorstellingen waarin uitvoeringen en attracties van uiteenlopende aard, zoals van hogeschoolruiters, acrobaten, jongleurs, goochelaars, clowns en gedresseerde dieren, elkaar afwisselen.

3. Dierentuinen

Onder dierentuinen in de zin van de post vallen voor het publiek toegankelijke inrichtingen waarin gespecialiseerde dierenverzamelingen zijn ondergebracht. Het feit dat naast de toegang tot een dierentuin ook toegang wordt verkregen tot een restaurant en een speeltuin staat de toepassing van de post niet in de weg.

4. Openbare musea of verzamelingen en daarmee samenhangende leveringen

4.1 Openbare musea en verzamelingen

Onder openbare musea of verzamelingen worden verstaan: instellingen die zich ten doel stellen goederen van historisch, cultureel, wetenschappelijk en/of maatschappelijk belang te verzamelen, te bewaren, eventueel wetenschappelijk te onderzoeken en (tenminste een deel van) deze goederen ten toon te stellen voor het publiek voor doeleinden van studie, educatie en recreatie. Zowel het verlenen van toegang tot permanente museaverzamelingen (de eigen collectie) als het verlenen van toegang tot wisseltonstellingen en -verzamelingen vallen onder de post.

De begrippen musea en verzamelingen hebben voor een groot deel dezelfde inhoud. Als regel wordt met het begrip museum bedoeld op een gebouw waarin een bepaalde verzameling goederen is



ondergebracht. Er zijn ook verzamelingen die niet in een gebouw zijn ondergebracht maar die toch als een museum zijn te beschouwen, zoals een openluchtmuseum. Het begrip verzameling wordt vooral gebruikt om collecties aan te duiden die niet in een bepaald gebouw zijn ondergebracht zoals een hortus botanicus en een beeldenverzameling op een bepaald terrein. Het moet dan gaan om een duurzaam samenhangende collectie goederen.

Als museum of verzameling is aan te merken:

- een voor publiek opengestelde kubuswoning (ook wel boom- of paalwoning genoemd) die is ingericht als ruimte voor een tentoonstelling met speciaal voor deze woning ontworpen inventaris (waaronder speciaal vervaardigde schilderijen) en waarin ook een doorlopende expositie aanwezig is over de achtergronden, het ontstaan en de bouw van dergelijke woningen;
- een monumentale kerk met museale objecten. Het verlenen van toegang tot steigers en dakgoten rond een dergelijke monumentale kerk om reliëfs, luchtboogfiguren of andere beelden aan de buitenkant van die kerk te bezichtigen, valt onder de post.

Niet als musea of verzameling zijn aan te merken:

- beurzen en tentoonstellingen, omdat hierbij het verkoopbevorderende karakter voorop staat en niet het oogmerk een verzameling van goederen bijeen te brengen en te verzamelen;
- natuurparken, omdat geen sprake is van doelbewust bijeengebrachte collecties.

4.2 Samenhangende prestaties

Alleen nauw met het verlenen van toegang tot openbare musea of verzamelingen verband houdende leveringen van goederen vallen onder de post. Van dergelijke leveringen is sprake bij bijvoorbeeld plattegronden, posters en ansichtkaarten waarop voorwerpen zijn afgebeeld die behoren tot de collectie van het museum of tot de verzameling.

Goedkeuring

Ik keur goed dat nauw met het verlenen van toegang tot openbare musea of verzamelingen verband houdende diensten onder de post worden gerangschikt. Voorbeelden van dergelijke diensten zijn:

- de verhuur aan bezoekers van audiosystemen met informatie over de tentoongestelde collectie van het museum;
- het verzorgen van rondleidingen (aan groepen) door de exploitant van het museum of de verzameling. Als een ander dan de exploitant van het museum of de verzameling rondleidingen verzorgt, is het verlaagde btw-tarief niet van toepassing.

Niet onder de post vallen:

- ansichtkaarten en posters met afbeeldingen van voorwerpen uit andere museumcollecties of verzamelingen;
- gebruiksartikelen zoals kleding, vazen, speelgoed, pennen, portefeuilles, videobanden, cd's en dergelijke;
- souvenirs (zoals kopjes, borden, lepeltjes, tegeltjes e.d.) en siervoorwerpen (sierschalen, sierpoppen, sieraden e.d.);
- replica's of voorbeelden van voorwerpen die in het museum of de verzameling tentoon worden gesteld (zoals etsen, zeefdrukken, giclées, beeldjes, miniaturen, etnografische maskers, fossielen, mineralen);
- fotokopieën die worden geleverd met het oogmerk de informatie die een collectiestuk bevat over te dragen, zoals de inhoud van een (deel van een) boek.

5. Muziekuitvoeringen en toneeluitvoeringen

5.1 Algemeen

Bij het verlenen van toegang tot de in de post genoemde podiumkunsten gaat het om optredens van de uitvoerders van de in de post bedoelde podiumkunsten waarvoor afzonderlijk toegang wordt verleend. Dat wil zeggen dat voor de optredens daadwerkelijk aparte toegangsbewijzen worden verstrekt. Zo heeft de post geen betrekking op het verlenen van toegang tot bijvoorbeeld een discotheek of buitenterrein, waarbij het optreden van de artiest(en) een ondergeschikte betekenis heeft en waarbij voor dat optreden geen afzonderlijke toegangsprijs in rekening wordt gebracht.

Het verlenen van toegang tot een 'show' waarbij het geheel van het aangeboden wordt ervaren als cultureel amusement/vermaak valt onder de post. Het aangeboden kan dan, als geheel onderdeel uitmakend van de 'show' bijvoorbeeld bestaan in het optreden van een band, een lezing, interviews met gasten over culturele onderwerpen, presentatie van een culturele agenda enzovoorts.



Het verlenen van diensten op het gebied van muziek- en toneeluitvoeringen aan organisatoren van muziek- en toneeluitvoeringen kan niet onder de post worden gerangschikt omdat deze diensten als zodanig niet zijn aan te merken als het verlenen van toegang tot muziek- en toneeluitvoeringen. Als deze diensten zijn aan te merken als optredens door uitvoerende kunstenaars is post *b* 17 van toepassing.

Het rollenspel waarin de gasten van dinnergameshows door de organisator een rol krijgen toebedeeld, is niet aan te merken als een toneel- of muziekuitvoering in de zin van de post.

5.2 Muziekuitvoeringen

Muziekfestivals (een samenvoeging van verschillende muziekuitvoeringen) kunnen in hun totaliteit worden aangemerkt als een muziekuitvoering in de zin van de post.

Dance-parties zijn evenementen waarbij diskjockeys en/of live-muzikanten optreden. Deze parties zijn als muziekuitvoeringen in de zin van de post te beschouwen.

5.3 Toneeluitvoeringen

Het verlenen van toegang tot voorstellingen van poppenspelers of poppentheaters kan worden gerangschikt onder deze post.

Een peepshow (een erotische voorstelling op een draaiende schijf) en ieder ander optreden dat primair is gericht op erotisch vermaak (zoals een erotisch getinte paaldans-act) is nimmer aan te merken als een toneeluitvoering.⁵⁶

5.4 Lezingen

Bij het begrip lezingen gaat het vooral om literaire of wetenschappelijke lezingen die bijdragen aan het culturele leven.

Het bijwonen van een seminar valt niet onder de post. Weliswaar kan een lezing deel uitmaken van een seminar maar een seminar biedt meer en heeft eerder het karakter van een (intensieve) cursus gericht op het bestuderen, bespreken en oplossen van praktische vraagstukken en problemen. De betaling voor seminars heeft dan ook niet het karakter van het verlenen van toegang zoals dat wel het geval is bij de in onderdeel d genoemde culturele activiteiten.

5.5 Reserveringskosten en voorverkoop

De reserveringskosten die de organisator/zaalhouder berekent bij de voorverkoop van toegangsbewijzen voor de onder de post vallende podiumkunsten vallen (evenals de toegangsprijs) onder het verlaagde btw-tarief. Dat geldt ook voor de reserveringskosten die derden/voorverkopers (zoals platenwinkels, VVV-kantoren e.d.) aan de afnemer berekenen en aan de organisator/zaalhouder verantwoorden.

6. Bioscopen

Het begrip 'verlenen van toegang tot bioscopen' dient te worden uitgelegd tegen de achtergrond van de context waarin het in de btw-richtlijn wordt gebruikt. De verschillende in bijlage III, categorie 7, bij de btw-richtlijn genoemde evenementen en voorzieningen hebben met name als gemeenschappelijk kenmerk dat ze voor het publiek toegankelijk zijn tegen voorafgaande betaling van een toegangsrecht. Eenieder die dit toegangsrecht betaalt, krijgt het recht gebruik te maken van de voor deze evenementen of voorzieningen kenmerkende culturele diensten en ontspanning.

Onder een bioscoop is naar spraakgebruik te verstaan: een voor het publiek tegen betaling toegankelijke inrichting waarin als hoofdactiviteit films worden vertoond. Uit de gebruikelijke betekenis van het woord bioscoop en de context waarin dit begrip dient te worden uitgelegd, vloeit voort dat de post niet van toepassing is op het door een consument individueel bekijken van één of meer films of filmfragmenten in een afgesloten ruimte als bijvoorbeeld een sexcabine (zie ook HvJ 18 maart 2010, C-3/09).

Het geven van gelegenheid tot het bekijken van een film met een VR-bril in een daartoe ingerichte ruimte kwalificeert niet als het verlenen van toegang tot een bioscoop omdat geen sprake is van het

⁵⁶ Kamerstukken II, 2007-2008, 31 206, nr. 12.



gezamenlijk met andere bezoekers bekijken van een film.

De aard van de vertoonde films of de techniek van de filmvertoning spelen voor de toepassing van deze post geen rol.

De verhuur van dvd's en andere fysieke beeldragers kan niet onder onderdeel e van de post worden gerangschikt.

7. Sportwedstrijden, sportdemonstraties e.d.

De post heeft uitsluitend betrekking op het verlenen van toegang aan toeschouwers van sportwedstrijden, -demonstraties en dergelijke. Sportwedstrijden en dergelijke zijn manifestaties waar mensen actief sport beoefenen in de zin van post b 3. Sportdemonstraties zijn bijvoorbeeld shows van de Harlem Globetrotters (basketbal), voorstellingen van de Spaanse Rijschool (paardendressuur) en shows van Wrestlemania (worstelen).

8. Attractieparken, speel- en siertuinen, en andere dergelijke primair en permanent voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorzieningen

8.1 Toegang verlenen

Onder 'het verlenen van toegang' tot attractieparken, speel- en siertuinen en dergelijke voorzieningen wordt verstaan het tegen voorafgaande betaling verlenen van het recht om gebruik te kunnen maken van de in onderdeel g van de post bedoelde voorzieningen in een besloten ruimte of op een besloten terrein.⁵⁷

Bij 'toegang verlenen tot' moet het geheel van de aangeboden prestaties in het oog worden gehouden. Ook als voor één of enkele attracties nog afzonderlijk een vergoeding wordt berekend naast de toegangsprijs, is de post hierop van toepassing als deze attracties onderdeel uitmaken van de in de post bedoelde voorzieningen.

Het door de exploitant van een attractiepark tegen een afzonderlijke vergoeding gelegenheid geven tot deelname aan een puzzeltocht (via de terbeschikkingstelling van een voertuig) die nagenoeg geheel plaatsvindt buiten dat park valt niet onder de post. Dat is ook het geval als de start en finish van de puzzeltocht in het attractiepark zijn. Het betreft namelijk geen activiteit op het park zelf.

Als een primair en permanent voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorziening als bedoeld in deze tabelpost een onroerende zaak betreft die wordt verhuurd, geldt voor de verhuur in beginsel de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel b, van de wet. In dat geval is geen sprake van het verlenen van toegang.

8.2 Attractieparken

Onder een attractiepark is te verstaan: een permanent afgebakend en ingericht terrein of park met verschillende voor ontspanning en vermaak bestemde installaties.⁵⁸

8.3 Speeltuinen

De niet-winstbeogende speeltuinverenigingen zijn vrijgesteld van btw (post b 10 van bijlage B bij het uitvoeringsbesluit). Het verlenen van toegang tot speeltuinen waarvan met de exploitatie geen winst wordt beoogd, valt daarom niet onder de post.

8.4 Siertuinen

Siertuinen worden voor het publiek opengesteld primair om daar te recreëren en ideeën op te doen over de inrichting en opbouw van tuinen. Het verkoopbevorderende karakter is bij siertuinen van bijkomstige aard.

⁵⁷ HR 26 maart 2021, nr. 19/01595, ECLI:NL:HR:2021:453.

⁵⁸ Zie in dit verband HvJ 9 september 2021, C-406/20 (Phantasialand), ECLI:EU:C:2021:720.



8.5 Andere dergelijke primair en permanent voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorzieningen

8.5.1 Algemeen

De woorden 'andere dergelijke' geven aan dat de voorzieningen als bedoeld in deze tabelpost, primair en permanent voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorzieningen moeten zijn die wat inrichting betreft op één lijn gesteld kunnen worden met attractieparken, speel- en siertuinen (hierna afgekort als attractieparken e.d.).⁵⁹ Het enkele feit dat mensen zich in een voorziening kunnen vermaken of kunnen recreëren, is dus niet voldoende voor toepassing van het verlaagde btw-tarief.

Met de term 'primair' is beoogd aan te geven dat de aspecten van vermaak en/of (dag)recreatie (zoals bedoeld in de post) voorop dienen te staan.⁶⁰ Deze aspecten mogen niet ondergeschikt zijn aan andere doelstellingen, zoals bijvoorbeeld bij verkoopbevorderende evenementen het geval is. Wanneer het verkoopbevorderende karakter voorop staat is deze post niet van toepassing.

De term 'permanent' geeft aan dat sprake moet zijn van een op één plaats blijvend ingerichte voorziening. Eenmalige of jaarlijks terugkerende voorzieningen in de zin van de post die gedurende een beperkte tijdsduur plaatsvinden, voldoen niet aan dat vereiste en vallen niet onder de post. De voorziening moet jaarlijks tenminste twee maanden aaneensluitend geopend zijn, wil zijn voldaan aan het begrip permanent.

Om te kunnen worden aangemerkt als een primair en permanent voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorziening moet de voorziening ook voldoende zelfstandigheid hebben. Zo is de achterzaal van een café waar permanent oud-Hollandse spellen staan opgesteld niet aan te merken als een dergelijke voorziening.

De dienst van een exploitant van een escaperoom is belast naar het verlaagde btw-tarief als een dergelijke ruimte is aan te merken als een primair en permanent voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorziening. Dat de ruimte slechts voor een vooraf vastgestelde tijdsduur aan de gebruiker ervan ter beschikking staat, is daarvoor geen belemmering.

Het geven van gelegenheid tot het bekijken van een film met een VR-bril in een daartoe ingerichte ruimte kan kwalificeren als het verlenen van toegang tot een voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorziening als de ruimte primair en permanent is ingericht voor vermaak en dagrecreatie. Dat de ruimte slechts voor een vooraf vastgestelde tijdsduur aan de gebruiker ervan ter beschikking staat, is geen belemmering.

8.5.2 Voorbeelden van andere dergelijke primair en permanent voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorzieningen die wat inrichting betreft op één lijn kunnen worden gesteld met attractieparken e.d.

- Besloten parken en tuinen waarbij het aspect van dagrecreatie vooropstaat;
- Een kinderboerderij;
- Een complex met een aantal forellenvijvers, een kikkerpoel, speeltoestellen voor kinderen en een vlindertuin, waar het mogelijk om tegen een extra vergoeding zelf forellen te vangen.

8.5.3 Voorbeelden die niet onder de post vallen

Het tegen betaling verlenen van toegang tot modeltuinen bij tuincentra en dergelijke valt niet onder de post. Het verkoop bevorderende karakter van deze prestatie staat voorop. Anders dan bij een siertuin is het recreatieve karakter van een bezoek aan een dergelijke modeltuin van bijkomstige aard.

Het verlenen van toegang tot huishoudbeurzen, ruilbeurzen en dergelijke in evenementen-, congres- en beurscomplexen valt niet onder de post omdat deze niet als permanente recreatievoorzieningen zijn ingericht en niet op één lijn gesteld kunnen worden met attractieparken e.d. Bij deze voorzieningen staat het verkoopbevorderende aspect voorop.

Het verlenen van toegang tot een jaarlijks van plaats naar plaats reizend theaterevenement waar verschillende theatervoorstellingen op één dag kunnen worden bezocht, valt niet onder de post. Een dergelijk evenement is niet op één lijn te stellen met een attractiepark e.d., ook wordt niet wordt voldaan aan de voorwaarde dat sprake moet zijn van een permanent ingerichte voorziening. Boven-

⁵⁹ HR 10 augustus 2012, nr. 11/00468, ECLI:NL:HR:2012:BX4042.

⁶⁰ Kamerstukken II 1997/1998, 25 688, nr. 3, p. 25 en 26.



dien is het (dag)recreatieve aspect van het evenement ondergeschikt aan het culturele aspect van de voorstellingen.

Het verlenen van toegang tot een schip met een horeca-, dans- en badinrichting, om daar onder andere deel te nemen aan dansmeditatie, valt niet onder de post. Een dergelijk schip is geen voor vermaak of dagrecreatie ingerichte voorziening die op één lijn kan worden gesteld met een attractiepark e.d.

Een sportaccommodatie als bedoeld in post *b* 3, onderdeel 2.2, eerste punt van dit besluit, is ingericht voor de sportbeoefening door de mens en niet (tevens) als een primair voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorziening in de zin van deze post.

Het verlenen van toegang tot een voorziening waar door middel van het beoefenen van (kans)spelen een geldbedrag kan worden gewonnen valt niet onder de post. Deze voorziening is niet aan te merken als een voor vermaak of dagrecreatie ingerichte voorziening die op één lijn is te stellen met een attractiepark e.d. Het spelen om geld c.q. het winnen van een geldbedrag staat voorop, het eventuele (dag)recreatieve aspect van het spelen is daaraan ondergeschikt.⁶¹

8.5.4 Arrangementen van recreatieve activiteiten

Door diverse bedrijven wordt op een eigen locatie een grote verscheidenheid aan recreatieve activiteiten aangeboden, meestal in de vorm van een arrangement. Het gaat daarbij om een diversiteit aan activiteiten zoals paintball, lasergame en touwtrekken. Ook kan sprake zijn van een parcours met touwbruggen en netten en soortgelijke combinatie van al dan niet sportieve activiteiten. Veel van deze arrangementen worden aangeboden voor groepen deelnemers in het kader van personeelsuitstapjes, teambuildingdagen, cursusonderbrekingen, vrijgezellenparty's enz. Hoewel een aantal van de activiteiten sportieve elementen bevat, is het geheel nadrukkelijk gericht op het recreatieve aspect. Als dergelijke activiteiten plaatsvinden op of in een permanente en primair daarvoor ingerichte voorziening, is die voorziening wat inrichting betreft op één lijn te stellen met een attractiepark e.d. en is het verlaagde btw-tarief op grond van deze post van toepassing.

De betreffende ondernemers bieden soms de mogelijkheid om activiteiten te organiseren op een andere locatie, naar keuze van de klant. Als die locatie geen primair en permanent voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorziening is die op één lijn is te stellen met een attractiepark e.d., is op deze prestatie het algemene btw-tarief van toepassing. Als recreatieve activiteiten in de zin van dit onderdeel op of in een permanent als zodanig ingerichte sportaccommodatie als bedoeld in post *b* 3, onderdeel 2.2, eerste punt van dit besluit worden georganiseerd, ontmoet het geen bezwaar die sportaccommodatie voor deze gelegenheid als een primair en permanent voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorziening in de zin van deze post te beschouwen. Als voor de recreatieve activiteiten gebruik wordt gemaakt van de openbare ruimte die alleen voor de duur van een bepaalde sportbeoefening als sportaccommodatie is aan te merken, kan het verlaagde btw-tarief op grond van deze post geen toepassing vinden. In deze situatie is geen sprake van een permanent ingerichte voorziening. Voorbeeld: het wandelparcours van een vierdaags wandelsport-evenement is als sportaccommodatie aangemerkt gedurende de duur van dát sportevenement.⁶² Dit leidt niet ertoe dat het verlaagde btw-tarief op grond van de post van toepassing is als op dat wandelparcours op een later moment toegang wordt verleend om recreatieve activiteiten als bedoeld in dit onderdeel te verrichten.

9. Garderobe

Het gebruik van de garderobe is te beschouwen als een bijkomende dienst die op dezelfde wijze wordt belast als de hoofddienst. Bij het gebruik van de garderobe van een in de post opgenomen voorziening zijn drie situaties te onderscheiden. Het gebruik van de garderobe is in de toegangsprijs begrepen (verlaagd btw-tarief), de bezoeker betaalt een aparte vergoeding aan de exploitant van de voorziening (verlaagd btw-tarief) of voor het gebruik van de garderobe wordt een afzonderlijke vergoeding betaald aan een derde/ondernemer (algemeen btw-tarief). In het laatste geval vormt de dienst voor de desbetreffende ondernemer de hoofddienst. Die dienst bestaat in het in bewaring nemen van jassen en dergelijke.

⁶¹ Hof Amsterdam 14 mei 2009, nr. 08-00176, ECLI:NL:GHAMS:2009:BI4297.

⁶² Zie in dit verband HR 10 augustus 2007, ECLI:NL:HR:2007:AZ3758, eerder aangehaald.



POST B 15

1. Inhoud van de post

de diensten van exploitanten van reizende inrichtingen voor vermaak op kermissen;

2. Algemeen.

Kermissen worden gekenmerkt door eigen, traditionele, (buiten)attracties waartoe aan personen afzonderlijk toegang wordt verleend, zoals draaimolens, spookhuizen, botsauto's, reuzenraden of -schommels.⁶³

Leveringen vanuit de in de post bedoelde reizende inrichtingen vallen niet onder de post. Voor de leveringen van snoep en andere etenswaren geldt het verlaagde btw-tarief op grond van post a 1.

POST B 16

1. Inhoud van de post

de oplevering van roerende zaken als bedoeld in onderdeel a door degene die de zaken heeft vervaardigd;

2. Algemeen

Deze post is opgenomen omdat vóór 1996 de oplevering van een roerende zaak als een levering van een (nieuw) goed werd aangemerkt. Was het goed opgenomen in een post van onderdeel a van Tabel I, dan gold het verlaagde btw-tarief. Deze opleveringen worden nu als diensten beschouwd. Beoogd is de toepassing van het verlaagde btw-tarief voor deze opleveringen te continueren. Dit geldt bijvoorbeeld voor de oplevering van een kunstwerk als bedoeld in post a 29 door een kunstenaar aan een instelling voor kunstuitlen.

Aanpassingen aan confectieschoenen door een orthopedisch technicus die leiden tot de vervaardiging en oplevering van nieuw orthopedisch schoeisel in de zin van punt 11 van de toelichting op post a 35 vallen onder de post. Voor de oplevering van die nieuwe goederen is het dus niet noodzakelijk dat de functie van de oorspronkelijke goederen, in casu een schoenenfunctie, is gewijzigd.⁶⁴

3. Het in opdracht van derden opfokken of opkweken van goederen

Het in opdracht van derden opfokken van dieren of opkweken van planten, groente, en dergelijke werd in de Nederlandse rechtspraak aangemerkt als de oplevering van roerende zaken. De oplevering van deze goederen was daardoor aan het verlaagde btw-tarief onderworpen als die goederen waren opgenomen in onderdeel a van Tabel I. Zie in dit verband HR 17 december 1997, nr. 32 593.⁶⁵ Het Stenholmen-arrest van het HvJ heeft echter bepaald dat in deze gevallen geen sprake kan zijn van de oplevering van roerende zaken, zijnde de vervaardiging van zaken die van tevoren niet bestonden (arrest van 1 april 2004, nr. C-320/02).⁶⁶

Vooruitlopend op wijziging van de wetgeving keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Prestaties, die als gevolg van het Stenholmen-arrest vanaf 1 april 2004 aan het algemene btw-tarief zijn onderworpen, blijven voorsnog belast naar het verlaagde btw-tarief. De diensten die onder deze goedkeuring vallen, betreffen het opfokken van dieren, het opkweken van planten, groente, e.d. en het zodanig trainen van een dier dat op basis van HR 17 december 1997, nr. 32 593, een nieuw goed ontstaat.

3.1. Wat houdt de opfok van paarden in

De opfok van paarden houdt in de zuivere opfok en de africhting. In de praktijk wordt onder 'zuivere opfok' verstaan de tijd waarin het jonge paard kan opgroeien tot jong volwassen paard. Gedurende

⁶³ Zie in dit verband HR 26 maart 2021, ECLI:NL:HR:2021:453, eerder aangehaald.

⁶⁴ HR 23 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2137, eerder aangehaald.

⁶⁵ HR 17 december 1997, nr. 32 593, ECLI:NL:HR:1997:AA3346.

⁶⁶ HvJ 1 april 2004, C-320/02 (Förvaltnings AB Stenholmen), ECLI:EU:C:2004:213.



deze periode wordt het paard verzorgd, groeit het op in groepsverband en wordt het sociaal en handelbaar gemaakt. Er worden geen prestaties van het jonge paard verwacht. De africhting is het (verder) socialiseren van het paard, het zadelmak maken van het paard en het paard zodanig africhten dat het geschikt is voor gebruiksdoeleinden als rij- of menpaard. De africhtingsfase duurt, wil deze fase nog gerekend worden tot de opfokperiode, niet langer dan 6 maanden. Bij een langere termijn is het aan de africhter om aan te tonen dat geen sprake is van training. De africhtingsfase eindigt in ieder geval als er een startkaart wordt aangevraagd dan wel aan het einde van het vijfde levensjaar van het paard. Het trainen van een paard tot dressuur- of springpaard op B of ander niveau behoort niet tot de opfok van paarden.

POST B 17

1. Inhoud van de post

het optreden door uitvoerende kunstenaars;

2. Uitvoerende kunstenaars

Voor het antwoord op de vraag of sprake is van een optreden door een uitvoerende kunstenaar is bepalend of een artistieke prestatie wordt verricht.

De post is ook van toepassing op uitvoerende kunstenaars die hun diensten door middel van een rechtspersoon verlenen.

De post is in ieder geval van toepassing op optredens door kunstenaars die uitvoeringen verzorgen als bedoeld in post *b* 14, onderdeel d. Het gaat daarbij om muziekuitvoeringen en toneeluitvoeringen, daaronder begrepen opera's, operettes, dansen, pantomimes, revues, musicals en cabarets. De toepassing van de post is echter niet beperkt tot dergelijke uitvoeringen. Ook de publieksoptredens van andere uitvoerende kunstenaars zoals komieken, goochelaars en buiksprekers vallen onder de post.

De post geldt ook voor de diensten van sneltekenaars en karikaturisten bij bedrijfsfeesten, workshops enz. voor en te midden van publiek. De post geldt niet voor het maken van sneltekeningen/karikaturen die anders dan bij wijze van een publieksoptreden worden gemaakt.

Een diskjockey, videojockey en Master of Ceremony/vocalist bezit de hoedanigheid van uitvoerend kunstenaar voor zijn optreden op dance-parties, festivals, poppodia en dergelijke.

Optredens van (aankomende) circusartiesten vallen onder de post omdat deze optredens elementen bevatten uit optredens van uitvoerende kunstenaars.

Het verlaagde btw-tarief geldt alleen voor optredens. Daaronder moet worden verstaan: optredens die middellijk of onmiddellijk door het publiek kunnen worden beluisterd of aanschouwd. Repetities die samenhangen met en noodzakelijk zijn voor die optredens worden hieronder begrepen.⁶⁷ Het geven van gelegenheid tot deelname aan een optreden en het organiseren van optredens zijn prestaties die in een te ver verwijderd verband staan met het optreden van de uitvoerende kunstenaar. Die prestaties vallen niet onder de post.

Onder de post kunnen bijvoorbeeld worden gerangschikt:

- het optreden van musici voor televisie of radio (al dan niet 'live' uitgezonden) of voor een cd-opname;
- het optreden van een acteur in een (reclame)film;
- het uitvoeren van muziek voor een film;
- rollenspellen in het kader van cursussen gespeeld door acteurs.

Niet onder de post vallen:

- het spel van gasten van dinnergameshows die door de organisator een rol krijgen toebedeeld. De gasten zijn geen uitvoerende kunstenaars die zelf een artistieke prestatie verrichten;
- de diensten van een regisseur, geluidstechnicus of fotomodel. Deze personen zijn geen uitvoerende kunstenaars;
- diensten van schrijvers en componisten (die prestaties zijn vrijgesteld op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel q, van de wet);
- schminken op bedrijfsfeesten, festivals en dergelijke. Met het schminken van personen op de

⁶⁷ Zie Rechtbank Haarlem 5 oktober 2011, nr. 10/5839, 10/5840 en 10/5842, ECLI:NL:RBHAA:2011:BU9996.

- evenementen is niet primair bedoeld een optreden te verzorgen maar om een persoon op zijn/haar verzoek te schminken. Dat het toeschouwers trekt, maakt van het schminken geen optreden;
- het deelnemen van een acteur aan een spelprogramma voor de televisie is geen optreden omdat niet wordt opgetreden als acteur;
 - een door een pianist verzorgde begeleiding bij ballet- of koorrepetities is geen optreden omdat geen sprake is van een uitvoering die middellijk of onmiddellijk door publiek wordt aanschouwd of beluisterd;
 - de diensten van een tolk die voor blinde en slechtziende theaterbezoekers verslag doet van hetgeen op het podium van een voorstelling gebeurt. Het doen van een verslag van een theatervoorstelling is geen optreden door een uitvoerend kunstenaar.

3. Bemiddeling bij optredens van een uitvoerende kunstenaar

Uitvoerende kunstenaars verlenen hun prestaties doorgaans door tussenkomst van een bemiddelaar. Als de bemiddelaar op eigen naam maar op order en voor rekening van een ander (zoals bedoeld in artikel 4, vierde lid, van de wet) overeenkomsten sluit met de uitvoerende artiesten en de opdrachtgevers is de vergoeding die voor het optreden aan de opdrachtgever in rekening wordt gebracht, dus inclusief de vergoeding voor de bemiddelingsdienst (soms ook wel uitkoopsom genoemd) onderworpen aan het verlaagde btw-tarief. Ook de dienst die de uitvoerend kunstenaar verleent aan de bemiddelaar kan onder de post worden gerangschikt.

POST B 18

(vervallen)

POST B 19

1. Inhoud van de post

het aanbrengen van op energiebesparing gericht isolatiemateriaal aan vloeren, muren en daken van woningen na meer dan twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming, met uitzondering van materialen die een deel vertegenwoordigen van de waarde van deze diensten;

2. Het aanbrengen van op energiebesparing gericht isolatiemateriaal

De tabelpost heeft alleen betrekking op diensten en niet op leveringen van isolatiemateriaal, daaronder begrepen het aanbrengen van een goed aan een ander goed in de zin van artikel 3, eerste lid, onderdeel f, van de wet. De kosten van in eigen productie vervaardigde materialen zien, ook waar het betreft de factor arbeid, geheel op de levering van de materialen.

De tabelpost is alleen van toepassing bij het aanbrengen van op energiebesparing gericht isolatiemateriaal aan vloeren, muren en daken van woningen. De werkzaamheden moeten erop zijn gericht de woning energiezuiniger te maken. Dit kan bijvoorbeeld worden bereikt met het aanbrengen van glaswol, steenwol, polyurethaan (PUR/PIR), thermoskussens, schelpen, kleikorrels of EPS 'piepschuim'. Het isoleren van de bodem van een woning met isolatiemateriaal valt ook onder de post. Dit geldt eveneens voor het zogenoemde opgaand werk, het isoleren van de fundering vanaf de bodem van de kruipruimte tot de vloer. Het aanbrengen van isolatiemateriaal aan de binnen- of buitenzijde van de gevel en/of het vullen van de spouwmuur met isolatiemateriaal valt ook onder de post. Ook het aanbrengen van (isolatie)glas kan onder de post worden gerangschikt.

De post is niet van toepassing op de arbeidscomponent die ziet op het vervangen van een bestaand kozijn in het kader van het aanbrengen van extra isolerend glas, ook niet als vaststaat dat dit noodzakelijk is voor het aanbrengen van de isolerende beglazing.

Constructieonderdelen zoals ramen en deuren zijn een normaal onderdeel van de woning en zijn als zodanig geen isolatiemateriaal.

'Schilrenovatie'

Schilrenovatie is een manier van renoveren van oude woningen. Bij schilrenovatie wordt de voor-, achter- en kopgevel plus het dak van de woning vervangen. Na het verwijderen van de bestaande gevels worden er nieuwe prefab gevels geplaatst. Deze gevels bevatten al kozijnen, ramen, deuren en doorvoeren voor kabels en leidingen. Men kan kiezen uit verschillende kozijnen, deuren en kleuren van de gevel. Indien een kruipruimte aanwezig is, wordt de begane grondvloer van isolatie voorzien. Op die manier krijgt de woning een alles omsluitende, comfortabele en eigentijdse jas. In bijzondere gevallen is het ook mogelijk dat isolerende gevelelementen aan een bestaande gevel worden aangebracht zonder kozijnen, ramen, deuren enz. erin. De arbeidsuren voor het aanbrengen van



isolerende gevelelementen zonder deuren, ramen etc. zijn belast naar het verlaagde btw-tarief ingevolge deze post.

Het aanbrengen van de geprefabriceerde complete gevelelementen als onderdeel van het renoveren van oude woningen kan niet worden aangemerkt als het aanbrengen van op energiebesparing gericht isolatiemateriaal. De arbeidsuren voor het aanbrengen zijn daarom niet belast naar het verlaagde btw-tarief ingevolge deze post.

3. Voorbereidende werkzaamheden

Werkzaamheden die te ver af staan van het aanbrengen van op energiebesparing gericht isolatiemateriaal vallen niet onder het verlaagde btw-tarief. Te denken valt aan sloopwerkzaamheden zoals het verwijderen van de oude vloer, het dak of de kozijnen voorafgaand aan de daadwerkelijke isolatiewerkzaamheden. Ook het aanbrengen van zonwering of een dakkapel valt niet onder de post omdat geen sprake is van het aanbrengen van op energiebesparing gericht isolatiemateriaal.

Het komt voor dat bij het vervangen van bestaande delen van een woning, zoals een dak of een muur, werkzaamheden betrekking hebben op zowel de vervanging/vernieuwing van de bestaande delen als op het aanbrengen van isolatiemateriaal. In dat geval mag voor de tarieftoepassing worden gesplitst in een deel dat betrekking heeft op de vervanging/vernieuwing en een deel dat betrekking heeft op de isolatiewerkzaamheid. Als bijvoorbeeld een bestaand dak wordt vervangen door een rieten dak waarbij dit dak is geplaatst op isolatiemateriaal, dan geldt het verlaagde btw-tarief alleen voor de werkzaamheden met betrekking tot het isolatiemateriaal. Riet kan niet worden aangemerkt als een dergelijk materiaal.

Het hiervoor vermelde standpunt geldt ook als bij verbouw, aanbouw of uitbouw van een woning isolatiewerkzaamheden worden verricht. Als de werkzaamheden alleen vervanging betreffen, bijvoorbeeld een oud dak wordt vervangen door een nieuw (rieten) dak zonder dat isolatiemateriaal wordt aangebracht, valt het geheel onder het algemene btw-tarief.

4. Woning en leeftijd van de woning

Voor de uitleg van het begrip 'woning' wordt aangesloten bij de uitleg van dat begrip in de toelichting op post *b 8*. Voor de bepaling van de leeftijd van de woning en het tijdstip van de eerste ingebruikname wordt aangesloten bij de uitleg in de toelichting op post *b 8*, onderdeel 3. Desgewenst kan de schilder of stucadoor door zijn opdrachtgever een verklaring laten ondertekenen dat de woning aan de ouderdomseis van twee jaar voldoet.

Het moment waarop de dienst wordt verricht, is bepalend voor het antwoord op de vraag of het verlaagde btw-tarief van toepassing is.

POST B 20

1. Inhoud van de post

het verrichten van schoonmaakwerkzaamheden binnen woningen;

2. Schoonmaakwerkzaamheden binnen woningen

Schoonmaakwerk in de woning valt onder het verlaagde btw-tarief. Schoonmaakwerkzaamheden aan de buitenkant van woningen, zoals gevelreiniging en glazenwassen, alsmede specifieke schoonmaakdiensten binnen woningen, zoals schoorsteenvegen en CV-reiniging en andere niet tot de normale werkzaamheden van een schoonmaker behorende diensten vallen buiten de reikwijdte van de post. Alle schoonmaakwerkzaamheden die meestal door speciale bedrijven met bijzondere apparatuur worden verricht (zoals het in de was zetten van parketvloeren, het reinigen van portieken met hogedrukreinigers, brand- en roetreiniging, schoonmaak bij zware vervuiling, reiniging waterschade, ontruimen en reiniging na overlijden bewoner) behoren niet tot de normale werkzaamheden van een schoonmaker en vallen dus niet onder de post.

Voor de uitleg van het begrip 'woning' wordt aangesloten bij de uitleg van dit begrip in de toelichting op post *b 8*.

Het schoonmaken van een gesloten galerij (in pandige gemeenschappelijke ruimte) kan tot de post worden gerekend. Het schoonmaken van ramen aan de buitenzijde van de flat aan een open galerij valt niet onder de post.



Overigens is huishoudelijke verzorging vrijgesteld van btw voor zover het personen betreft die voor thuiszorg geïndiceerd zijn op grond van de Wet Maatschappelijke Ondersteuning. Deze post is van toepassing op andere dan de hiervoor bedoelde gevallen.

POST B 21 (vanaf 1 januari 2020)

1. Inhoud van de post

het langs elektronische weg leveren of uitlenen van uitgaven als bedoeld in post a 30 of het verlenen van toegang tot nieuwswebsites zoals die van dagbladen, weekbladen en tijdschriften, mits deze uitgaven, onderscheidenlijk nieuwswebsites niet uitsluitend of hoofdzakelijk bestaan uit reclamemateriaal, of uit video-inhoud of beluisterbare muziek.

2. Algemeen

Met ingang van 1 januari 2020 is het langs elektronische weg leveren of het uitlenen van uitgaven als bedoeld in post a 30 van de Tabel of het toegang verlenen tot nieuwswebsites belast naar het verlaagde btw-tarief, onder de voorwaarde dat deze uitgaven en nieuwswebsites niet uitsluitend of hoofdzakelijk bestaan uit reclamemateriaal, of uit video-inhoud of beluisterbare muziek. Voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief moet de inhoud van elektronische uitgaven en nieuwswebsites voor alle afnemers hetzelfde zijn.

Met video-inhoud wordt bewegend beeld bedoeld, al dan niet voorzien van geluid. Met beluisterbare muziek wordt niet een luisterboek bedoeld. Het langs elektronische weg, al dan niet op basis van een abonnement, leveren van bijvoorbeeld films, documentaires, tv-uitzendingen en -series, muziek en reclames valt daardoor niet onder de post.

3. Elektronische uitgaven

3.1 Elektronische vorm van uitgaven als bedoeld in post a 30

Uitgaven bedoeld in post a 30 van de Tabel zijn boeken, digitale educatieve informatie die kennelijk uitsluitend of nagenoeg uitsluitend is bestemd voor informatieoverdracht in het onderwijs, dagbladen, weekbladen, tijdschriften en andere tenminste driemaal per jaar periodiek verschijnende uitgaven. Of sprake is van een elektronische vorm van een uitgave als bedoeld in post a 30 moet naar maatschappelijke opvattingen en naar de inhoud en het gebruik van de uitgave worden beoordeeld.

De voorwaarden van post a 30 zijn overeenkomstig van toepassing voor de toepassing van deze post. Indien een fysieke uitgave niet in aanmerking zou komen voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief op grond van post a 30 komt de vergelijkbare uitgave die via elektronische weg wordt aangeboden ook niet in aanmerking voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief.

3.2 Digitale educatieve informatie langs elektronische weg

Overeenkomstig het huidige toepassingsbereik van post a 30 kan het verlaagde btw-tarief ook van toepassing zijn op langs elektronische weg geleverde digitale educatieve informatie onder de voorwaarde dat deze informatie kennelijk uitsluitend of nagenoeg uitsluitend is bestemd voor informatieoverdracht in het onderwijs (het 'onderwijs criterium', zie punt 2, onderdeel 3 bij post a 30 in dit besluit).

Bij het verstrekken van updates voor digitale educatieve informatie geldt het volgende. Als sprake is van één betaling vooraf voor zowel de basisdienst als de latere update(s), is het verlaagde btw-tarief van toepassing op die betaling (vergoeding). Als gelijktijdig met de levering van de dienst op dat moment beschikbare updates worden 'meegeleverd' is op het geheel het verlaagde btw-tarief van toepassing. Als voor de latere updates apart moet worden betaald, kan sprake zijn van de volgende situaties:

- a. De update moet worden aangemerkt als een bijkomende prestatie bij de basisdienst en als zodanig niet zelfstandig te gebruiken is. In dat geval is het verlaagde btw-tarief van toepassing;
- b. De update kan niet worden aangemerkt als bijkomend maar heeft een zelfstandige gebruiksfunctie. Als de inhoud van de update voldoet aan het 'onderwijs criterium' is daarop het verlaagde btw-tarief van toepassing.

De voorwaarde dat de inhoud van elektronische uitgaven niet uitsluitend of hoofdzakelijk uit video-inhoud of beluisterbare muziek mag bestaan, geldt niet voor digitale educatieve informatie die voldoet aan de voorwaarden voor toepassing van het verlaagde btw-tarief.



3.3. Het verlenen van toegang tot nieuwswebsites zoals die van dagbladen, weekbladen en tijdschriften

Met nieuwswebsites in deze post worden websites en apps bedoeld waarop nieuws, actualiteiten en achtergrondinformatie is te lezen. Bij nieuwswebsites staat aan de toepassing van het verlaagde btw-tarief niet in de weg de aanwezigheid van eventuele podcasts, puzzels, voorgelezen tekst en de mogelijkheid tot het geven van commentaar, mits deze diensten bijkomstig van aard zijn aan de gepubliceerde artikelen en nieuwsberichten en daarvoor geen separate vergoeding wordt gevraagd. Het verlaagde btw-tarief is niet van toepassing voor zover via een nieuwswebsite of app andere elektronische diensten tegen vergoeding worden geleverd.

§ 6. Ingetrokken regelingen

Het besluit van 22 december 2017, nr. 2017-16288 (Omzetbelasting. Toelichting Tabel I) is met de inwerkingtreding van dit besluit ingetrokken.

§ 7. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

Dit besluit wordt in de Staatscourant gepubliceerd.

Den Haag, 31 maart 2022

*De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,
H.G. Roodbeen
Hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*