



Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 22 december 2025, nr. 2025-30110 over Tabel I behorend bij de Wet op de omzetbelasting 1968 (Besluit omzetbelasting toelichting tabel I)

De Staatssecretaris van Financiën,

Gelet op artikel 4.81 van de Algemene wet bestuursrecht, artikel 9, tweede lid, onderdeel a Wet op de omzetbelasting 1968 en Tabel I behorend bij de Wet op de omzetbelasting 1968;

Besluit:

§ 1. Inleiding

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

Dit besluit actualiseert het besluit van 23 december 2024, nr. 2024-35653 (Stcrt. 2024, 41782) met ingang van 1 januari 2026. Er is een aantal tekstuele wijzigingen en nieuwe inhoudelijke aanwijzingen opgenomen.

De relevante inhoudelijke aanwijzingen betreffen:

- de toelichting op post *b* 11 (het verstrekken van logies binnen het kader van het hotel-, pension- en vakantiebedrijfsbedrijf enz.) vervalt per 1 januari 2026 in verband met het afschaffen van deze post in Tabel I behorend bij de Wet op de omzetbelasting 1968;
- de in het Belastingplan 2025 opgenomen afschaffing van de tabelposten *a* 29, *a* 30, *b* 2, *b* 3, *b* 14, onderdelen *c*, *d* en *f*, *b* 17 en *b* 21 per 1 januari 2026 is in de Wet van 29 oktober 2025 (Stb 2025, 339) ingetrokken. In het Besluit toelichting tabel I van 27 december 2024 (Stcrt. 2024, 41782) opgenomen uittalingen over het vervallen van deze posten en de daarbij aangekondigde samenhangende aanpassingen, zijn door het besluit van 13 december 2024, nr. 2024-33245 (Stcrt. 2024, 40471)¹ niet in werking getreden en komen door de Wet van 29 oktober 2025 te vervallen;
- post *a* 1 (voedingsmiddelen voor menselijke consumptie): levende dieren kunnen niet onder de post worden gerangschikt. Een uitzondering hierop vormen dieren die gewoonlijk levend plegen te worden geconsumeerd of bereid; niet onder de post vallen capsules in de vorm van een kunststof ring gevuld met geuraroma die op het mondstuk van een specifiek daarvoor gemaakte drinkfles worden geplaatst, waardoor de gebruiker van de fles de ervaring van water met een smaakje krijgt; ten overvloede is verduidelijkt dat stikstofcapsules gevuld met lachgas bestemd voor de bereiding van eet- en drinkwaren, zoals slagroom, niet onder de post vallen;
- post *a* 6 (geneesmiddelen): per 1 januari 2026 is de tekst van post *a* 6 aangepast, waardoor de levering van een radiofarmaceuticum waarvoor op grond van de Geneesmiddelenwet geen handelsvergunning is vereist onder de post valt. De goedkeuring voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief op een dergelijk radiofarmaceuticum is hierdoor per 1 januari 2026 niet meer van toepassing; het kennisgroepstandpunt tarief stent retriever (KG:210:2025:12) is opgenomen in dit besluit; de voorwaarden voor toepassing van het verlaagde btw-tarief op het collegiaal doorleveren van apothekersbereidingen zijn aangepast aan het beleid van het Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport;
- post *a* 8 (verbandmiddelen enz.): het kennisgroepstandpunt tarief steelwratjespleisters (KG:210:2025:6) is opgenomen in dit besluit;
- post *a* 29 (kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen enz.): ten overvloede wordt gemeld dat de goedkeuring voor instellingen voor kunstuitleen uit het Besluit toelichting tabel I van 28 augustus 2017² die gold voor lopende contracten van vóór 9 september 2017 vervalt met ingang van 1 januari 2026;³
- post *a* 30 (boeken, digitale educatieve informatie enz.): de aanwijzingen voor toepassing van het verlaagde btw-tarief op digitale educatieve informatie zijn verduidelijkt;

¹ Beleidsbesluit gedeeltelijk uitstel overgangsregeling in verband met de afschaffing bepaalde tabelposten verlaagd tarief omzetbelasting van 13 december 2024, nr. 2024-33245 (Stcrt. 2024, 40471), gewijzigd bij besluit van 1 mei 2025, nr. 2025-12240 (Stcrt. 2025, 15954).

² Besluit van 28 augustus 2017, nr. 2017-168377 (Stcrt. 2017, 50520).

³ Het vervallen van de regeling die gold voor lopende contracten van vóór 9 september 2017 is eerder aangekondigd in het Besluit toelichting Tabel I van 23 december 2024, nr. 2024-35653 (Stcrt. 2024-41782).

- post *a* 34 (invalidewagentjes enz.): verduidelijkt is wanneer afzonderlijk geleverde (onder)delen en toebehoren van invalidewagentjes onder de post vallen; de kennisgroepstandpunten tarief vergrendelingssysteem voor rolstoel (KG:210:2025:5) en tarief toiletlift (KG:210:2025:9) zijn opgenomen in dit besluit;
- post *a* 37 (katheters enz.): het kennisgroepstandpunt tarief stent retriever (KG:210:2025:12) is opgenomen in dit besluit;
- post *a* 48 (sierteeltproducten); boomkwekerijproducten en planten bestemd voor de groente- en fruitteelt zijn geen sierteeltproducten en vallen niet onder de post;
- post *b* 3 (het geven van gelegenheid tot sportbeoefening en baden): naar aanleiding van jurisprudentie van de Hoge Raad zijn nadere aanwijzingen gegeven over de reikwijdte van deze post voor wat betreft het recht gebruik te maken van sportaccommodaties;
- post *b* 4 (herstellen van fietsen): de aanwijzing voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief op service- /onderhoudspakketten bij de verkoop van nieuwe fietsen is aangepast;
- post *b* 10 (het geven van gelegenheid tot kamperen binnen het kader van het kamp- en vakantiebedrijfsbedrijf): de uitsluiting van het verlaagde btw-tarief voor het geven van gelegenheid tot het plaatsen van strandhuisjes en badcabines op het strand en het verstrekken van parkeerplaatsen op een camping aan recreanten zijn verduidelijkt; naar aanleiding van de uitspraak van Hof Arnhem-Leeuwarden van 1 juli 2025 zijn de aanwijzingen over verblijf voor een korte periode aangepast;⁴
- post *b* 14, onderdeel d (het verlenen van toegang tot muziek- en toneeluitvoeringen): de aanwijzing over het verlenen van toegang tot een show waarbij het geheel van het aangeboden wordt ervaren als cultureel amusement/vermaak vervalt. Een show die uit meerdere elementen bestaat moet voor toepassing van het tarief feitelijk beoordeeld worden en kan alleen onder de post worden gerangschikt als het geheel past binnen de context van de in post *b* 14, onderdeel d genoemde muziek- en toneeluitvoeringen en lezingen;
- post *b* 21 (het langs elektronische weg leveren of uitlenen van uitgaven als bedoeld in post *a* 30 enz.): het kennisgroepstandpunt tarief digitale educatieve informatie (KG:210:2025:3) is opgenomen in het besluit.

§ 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’.

In dit besluit gebruikte afkortingen:

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

§ 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 prestaties bestaan (samengestelde prestaties) moet voor de toepas-

⁴ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 1 juli 2025, ECLI:NL:GHARL:2025:4111.



sing van het verlaagde btw-tarief van Tabel I eerst worden bepaald of sprake is van één levering, één dienst of van meerdere afzonderlijke prestaties.

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.⁵

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.⁶ 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. Hetzelfde geldt voor de omstandigheid dat een afzonderlijke vergoeding voor de bijkomende prestatie wordt berekend en voor de omstandigheid dat de afnemer een keuze heeft om de bijkomende prestatie al dan niet af te nemen.

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 hoofdprestatie.

§ 3.2.3 Één 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:⁷

- 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.

⁵ Zie in dit verband HvJ 5 oktober 2023, C-505/22 (Deco Proteste), ECLI:EU:C:2023:731, r.o. 19–24 en de daarin aangehaalde rechtspraak.

⁶ Zie in dit verband HvJ 25 februari 1999, C-349/96 (Card Protection Plan), ECLI:EU:C:1999:93, r.o. 31.

⁷ Deze mogelijkheden voor de splitsing van de vergoeding gelden ook wanneer meerdere prestaties tegen één vergoeding worden verricht.

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.⁸

§ 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 kerstpakket 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 tarietoepassing moeten de goederen die tot de combinatie 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 wordt 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 tarietoepassing 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

⁸ Zie in dit verband HR 23 februari 2007, ECLI:NL:HR:2007:AZ9108.

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.⁹

Winst beogende ruitersportcentra met pensionstalling met zowel een buiten- als een binnenrijbaan (rijaccommodatie):

– 1/3 verhuur box	vrijgesteld van btw
– 1/3 gelegenheid geven tot sportbeoefening	verlaagd btw-tarief ¹⁰
– 1/3 overige prestaties	algemeen btw-tarief

Winst beogende ruitersportcentra met pensionstalling met alleen een buitenrijbaan:

– 35% verhuur box	vrijgesteld van btw
– 12,5% gelegenheid geven tot sportbeoefening	verlaagd btw-tarief ¹¹
– 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 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. Algemeen

2.1 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

⁹ Gerechtshof 's-Hertogenbosch 20 maart 2008, ECLI:NL:GHSHE:2008BD1421.

¹⁰ Bij niet winst beogende ruitersportcentra is het gelegenheid bieden tot sportbeoefening mogelijk vrijgesteld op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel e, van de wet.

¹¹ Zie voorgaande voetnoot 10.

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 zijn aan te merken als diensten, tenzij spijzen worden geleverd zonder verder aanvullende dienstverlening of wanneer de levering van de spijzen het overheersende bestanddeel van de handeling is.¹²

2.2 Voedingsmiddelen

Voor de uitleg van het begrip 'voedingsmiddelen' zijn de maatschappelijke opvattingen in combinatie met doel en strekking van de wet leidend.¹³ In de jurisprudentie van het HvJ¹⁴ en de HR¹⁵ is bepaald aan welke voorwaarden een product moet voldoen om als voedingsmiddel te worden aangemerkt. Zo moeten de producten:

- als zodanig geschikt zijn voor menselijke consumptie;
- voedingsstoffen bezitten die dienen voor de opbouw, energievoorziening en regulering van het menselijke organisme en noodzakelijk zijn voor de instandhouding, de werking en de ontwikkeling van dat organisme; *en*
- vanwege die voedingsstoffen geconsumeerd worden.

Producten die bij de verkoop kennelijk niet als voedingsmiddel worden aangeprezen of producten die niet primair als voedingsmiddel worden samengesteld en verkocht, vallen niet onder de post.

De vorm van de voedingsmiddelen is niet van belang; zowel verse, bereide als verduurzaamde voedingsmiddelen vallen onder de post, net als producten die als zodanig 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).

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 kunnen vallen onder het begrip voedingsmiddelen.

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

Voorbeelden van eet- en drinkwaren die onder de post vallen zijn:

- snoepgoed, waaronder kauwgom;
- 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.

Producten die een gebruiksfunctie hebben en gemaakt zijn van voedingsstoffen, kunnen onder de post worden gerangschikt wanneer deze producten vanwege de gebruikte voedingsstoffen, naast het gebruiksdoel, samengesteld en bestemd zijn om te worden geconsumeerd.¹⁶ Daarbij kan gedacht worden aan eetbare rietjes, die bedoeld zijn om in combinatie met ander eet- en drinkwaar te worden geconsumeerd.

Voorbeelden van goederen die niet onder de post vallen zijn:

- producten die in het algemeen niet door mensen worden geconsumeerd, zoals bevroren spiering die als aasvis wordt verkocht aan sportvissers;
- levende dieren die gewoonlijk niet voor menselijke consumptie plegen te worden aangewend, uitgezonderd dieren die gewoonlijk levend voor menselijke consumptie plegen te worden geconsumeerd (zoals oesters) of bereid (zoals mosselen en kreeft).
- pootgoed voor de teelt van groente en fruit, zoals pootaardappelen, omdat pootgoed niet bestemd is voor menselijke consumptie;
- pruimtabak en dergelijke genotmiddelen;
- hallucinerende middelen en dergelijke genotmiddelen (zoals magische truffels/sclerotia);

¹² HvJ 10 maart 2011, C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09 (Manfred Bog), ECLI:EU:C:2011:135.

¹³ Zie in dit verband HvJ 1 oktober 2020, C-331/19 (Staatssecretaris van Financiën), ECLI:EU:C:2020:786.

¹⁴ HvJ C-331/19 (Staatssecretaris van Financiën), eerder aangehaald.

¹⁵ HR 18 december 2020, ECLI:NL:HR:2020:2082.

¹⁶ Dit beleidsonderdeel is tot stand gekomen naar aanleiding van het kennisgroepstandpunt KG 209:2024:2, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl.



- (seks) lustopwekkende middelen (zoals afrodisiaca);¹⁷
- 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)

In onderdeel *b* van de post is aangegeven dat tot voedingsmiddelen ook worden gerekend 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. Opgaan in veronderstelt een bepaalde mate van vermenging met de overige ingrediënten, waardoor uiteindelijk het eindproduct ontstaat.

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 plegen 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 capsules in de vorm van een kunststof ring gevuld met geuraroma die op het mondstuk van een specifiek daarvoor gemaakte drinkfles worden geplaatst. Door de werking van de fles krijgt de gebruiker de ervaring van water met een smaakje. Het aroma uit de capsule gaat niet op in het water en wordt daarmee niet aangewend voor de bereiding van eet- en drinkwaren.

De levering van stikstofcapsules gevuld met lachgas bestemd voor de bereiding van eet- en drinkwaren, zoals slagroom, is belast tegen het algemene btw-tarief. Dit op grond van de uitsluiting van distikstofmonoxide van het verlaagde btw-tarief in de algemene aantekening bij Tabel I.

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.

¹⁷ 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

In onderdeel *c* is aangegeven dat tot voedingsmiddelen ook worden gerekend 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. Te denken valt aan voedingspreparaten en voedingssupplementen zoals vitaminen, mineralen, kruidenpreparaten, vermageringsproducten, vezeltabletten en synthetische CBD-olie.

Haarlemmerolie, een product dat wordt aanbevolen 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, omdat deze niet geconsumeerd worden vanwege de voedingsstoffen, maar voor de beïnvloeding van menselijke emotie. Bloesem- en bloemenremedies worden ook niet als voedingsmiddel aanbevolen, samengesteld en verkocht.

Als de hiervoor opgesomde producten in vloeibare vorm worden geleverd, bevatten zij soms alcohol. Als volgens het gebruiksvoorschrift 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 -meisjes. 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.¹⁸

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.

¹⁸ HR 8 november 2019, 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 t/m A 4

(vervallen)

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, eerste lid, onderdeel III, van die wet of waarvoor geen handelsvergunning is vereist ingevolge artikel 40, derde lid, onderdelen a tot en met g en onderdeel i, 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. Het verlaagde btw-tarief is niet 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. Hetzelfde geldt voor andere farmaceutische producten die als medische hulpmiddelen worden verhandeld en waarvoor niet op grond van de Geneesmiddelenwet een handelsvergunning is verleend en die evenmin worden genoemd in artikel 40, derde lid, onderdelen a tot en met g van die wet.¹⁹

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) homeopathische geneesmiddelen moeten voldoen.

Radiofarmaceuticum

Per 1 januari 2026 is post a 6 gewijzigd waardoor de levering van een radiofarmaceuticum waarvoor op grond van artikel 40, derde lid, onderdeel i, van de Geneesmiddelenwet geen handelsvergunning is vereist, onder de post valt. In de tijdvakken tot 1 januari 2026 geldt op de levering van een dergelijk radiofarmaceuticum het verlaagde btw-tarief op basis van onderstaande goedkeuring.

Met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hardheidsclausule) keur ik het volgende goed:

¹⁹ Zie in dit verband HR 8 september 2023, ECLI:NL:HR:2023:1124.



Goedkeuring

Ik keur tot 1 januari 2026 goed dat de levering van een radiofarmaceuticum waarvoor op grond van artikel 40, derde lid, onderdeel i, van de Geneesmiddelenwet geen handelsvergunning is vereist als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel III, van die wet, kan delen in de toepassing van het verlaagde btw-tarief.

Deze goedkeuring werkt terug tot 1 januari 2019. Indien de leverancier een verzoek doet voor een teruggaaf van de btw op grond van deze goedkeuring, dient de aan de afnemer uitgereikte factuur te worden gecorrigeerd. Voor de correctie van de factuur is het bepaalde in het besluit administratieve verplichtingen omzetbelasting van overeenkomstig van toepassing.

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.

Vloeibare 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 of de opslag van bloed, bloedcomponenten 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.²⁰

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;

²⁰ 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).

- drukmeetsets waarmee uitsluitend druk wordt gemeten met behulp van infusievloeistoffen;²¹
- adaptors;
- lege zakken;
- bloedafnamehulpmiddelen zoals bloedlijnen voor hartlongmachines;
- wafers: hulpstukken waarmee de slangen van verschillende bloedzakken worden doorgesneden en aan elkaar kunnen worden gelast.²²

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.²³

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;
- stent retrievers: medische hulpmiddelen die dienen voor het vangen en verwijderen van bloedstolsels uit het vaatstelsel en die kunnen worden gebruikt om een ader tijdelijk af te sluiten. Stent retrievers zijn niet bestemd voor het transport of de opslag van bloed.²⁴

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

²¹ Dit beleidsonderdeel is tot stand gekomen naar aanleiding van het kennisgroepstandpunt KG:209:2024:1, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl.

²² Gerechtshof Amsterdam 10 juli 2002, ECLI:NL:GHAMS:2002:AE6642.

²³ Rechtbank Haarlem 23 april 2009, ECLI:RBHAA:2009:BK0375.

²⁴ Dit beleidsonderdeel is tot stand gekomen naar aanleiding van het kennisgroepstandpunt KG:210:2025:12, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl.



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' wordt bedoeld alle bestanddelen van nierdialysevloeistoffen die als zodanig worden geleverd.

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 tarieftoepassing 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.

Inhalatiegas voor de behandeling van pulmonaire hypertensie bij pasgeborenen valt onder de post. De levering van dit gas in combinatie met de terbeschikkingstelling van het daarbij behorende toedieningssysteem, tegen een vastgestelde vergoeding per uur van toediening, wordt als één prestatie aangemerkt, namelijk als de levering van medisch inhalatiegas. Het toedieningssysteem is onontbeerlijk voor de juiste toediening van het inhalatiegas en wordt enkel voor dat doel ter beschikking gesteld door de leverancier.

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. (Collegiaal 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. Voor de levering van deze apotheekbereidingen geldt het verlaagde btw-tarief.

Collegiaal doorgeleverde apothekersbereidingen die een geneesmiddel zijn in de zin van artikel 1, eerste lid, onderdeel b, van de Geneesmiddelenwet kunnen onder voorwaarden onder de post vallen. Dit is het geval als de apothekersbereiding voldoet aan de voorwaarden uit de Beleidsregel 'collegiaal doorleveren en ter hand stellen van apothekersbereidingen'²⁵ van het Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport.²⁶

²⁵ Besluit van de Minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport van 28 november 2024, kenmerk 4013782-1075740-GMT, houdende het niet handhavend optreden tegen het collegiaal doorleveren en ter hand stellen van apotheekbereidingen (Stcrt. 2024, 39917).

²⁶ Apothekers die vóór 1 februari 2025 bereidingen collegiaal doorleveren kunnen onder voorwaarden tot uiterlijk 1 februari 2029 collegiaal blijven doorleveren onder de voorwaarden van de Circulaire 'handhavend optreden bij collegiaal doorleveren van eigen bereidingen door apothekers' van 22 augustus 2023, nr. 2023-01-IGJ.

POST A 7

1. Inhoud van de post

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

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

In artikel 1.1, eerste lid, van de Wet dieren wordt voor het begrip diergeneesmiddel verwezen naar artikel 4, eerste lid, van de Verordening (EU) 2019/6.²⁷ Op grond van deze verordening wordt onder diergeneesmiddel verstaan:

‘elke stof of combinatie van stoffen die aan ten minste één van de volgende voorwaarden voldoet:

- a. ze wordt aangeboden als hebbende therapeutische of profylactische eigenschappen met betrekking tot ziekten bij dieren;*
- b. ze is bestemd voor gebruik bij of toediening aan dieren om fysiologische functies te herstellen, te verbeteren of te wijzigen door een farmacologisch, immunologisch of metabolisch effect te bewerkstelligen;*
- c. ze is bestemd voor gebruik bij dieren om een medische diagnose te stellen;*
- d. ze is bestemd om te worden gebruikt voor euthanasie bij dieren.’*

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 afzonderlijke 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 naam genoemde verbandmiddelen maar ook middelen die:

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

²⁷ Verordening (EU) 2019/6 van het Europees Parlement en de Raad van 11 december 2018 betreffende diergeneesmiddelen (PbEU 2019, L4).

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 kunnen laten 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 voorbeeld hiervan is een beha met vochtafdrijvende werking voor de vermindering van klachten van lymfoedeem;²⁸
- 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.²⁹

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, bijouteriewatten (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, hydrofiele 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 (steunkousen) 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.

²⁸ Dit beleidsonderdeel is tot stand gekomen naar aanleiding van het kennisgroepstandpunt KG:209:2023:5, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl.

²⁹ Rechtbank Gelderland 16 april 2013, ECLI:NL:RBGEL:2013:BZ7232.

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 kleeffolie die op de huid van patiënten wordt aangebracht voordat de incisie wordt gemaakt), wondfolie en infusiefolie onder de post worden gerangschikt.

6. Hechtmiddelen

Bij hechtmiddelen kan worden gedacht aan de traditionele draad (catgut, zijde, kunststof) en hechtzijde, aan hechtkrammetjes en aan hechnietjes 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 en clips, die meestal zijn vervaardigd van titanium of chirurgisch staal, vertegenwoordigen daarbij een niet onaanzienlijke waarde. Voor de tarietoepassing moet de vergoeding worden gesplitst in een naar het verlaagde btw-tarief te belasten deel (de nietjes en 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 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 hydrofielgaas kan worden gefixeerd;
- likdoornpleisters en likdoornringen;
- steelwratjespleisters³⁰;
- 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.

³⁰ Dit beleidsonderdeel is tot stand gekomen naar aanleiding van het kennisgroepstandpunt KG:210:2025:6, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl.



Aften-gel, waarvan de ingrediënten zorgen voor een verzachting of verdoving 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 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.

Procedure trays

Procedure trays (ook wel aangeduid als behandelmodules 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, wondfolie, pomp 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 bijeenhouden 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, voor eenmalig gebruik of voorzien van een stukje incisiefolie), operatiemaskers, operatiekapjes, overtrekken, spuugdoekjes en dergelijke;
- gebruiksartikelen met een bepaalde therapeutische of (veronderstelde) heilzame werking zoals speciale (reuma)hemden, steunkousen, 'medische' schapenvachten, beha's met vochtafdrijvende werking voor de vermindering van klachten van lymfoedeem³¹ 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 reservoir-tje 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 zoogkompressen, kraampakketten (met o.a. kraamverband) en sluitlakens onder de post worden gerangschikt. Ook herbruikbare zoogkompressen 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

³¹ Dit beleidsonderdeel is tot stand gekomen naar aanleiding van het kennisgroepstandpunt KG:209:2023:5, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl.Kennisgroepstandpunt.

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 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 aannemelijk 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.³²

De levering van de tot plaswekkersets (sets die ertoe dienen bedplassen bij kinderen van zes 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.

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:

³² Rechtbank Gelderland 16 april 2013, ECLI:NL:RBGEL:2013:BZ7232, eerder aangehaald.



- 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. Verbandmiddelen

Verbandmiddelen 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 schaalte 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 beregning 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 binnenhuisaansluitingen 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 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 uitvoeringsbesluiting 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 afdrucken 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. tapisserieën (GN-code 5805 00 00) en wandtextiel (ex 6304), 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 gesigioneerde 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.

Post a 29 heeft volgens de categorieën genoemd in bijlage J uitsluitend betrekking op de levering van goederen. Digitale kunst, al dan niet langs elektronisch weg geleverd door middel van een zogeheten NFT (Non Fungible Token), vormt geen voor menselijke beheersing vatbaar stoffelijk object (artikel 3, zevende lid, van de wet). Om die reden kan bij digitale kunst geen sprake zijn van een levering van een goed voor de btw. De levering van een digitaal kunstobject kan daardoor niet onder de post worden gerangschikt.³³

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;
- lijkkisten, 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

³³ Dit beleidsonderdeel is tot stand gekomen naar aanleiding van het kennisgroepstandpunt KG:209:2023:2, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl.

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 gesigneerd 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 voor zeefdrukken wanneer deze prints in samenwerking met de kunstenaar zijn afgedrukt, handmatig door de kunstenaar zijn genummerd en gesigneerd in een maximale oplage van 250 exemplaren. 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.

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.

Lijsieraden 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 commercieel 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 een abonnement. Als de abonnemethouder dat wil, kan hij het kunstwerk op termijn kopen. De instelling voor kunstuitleen brengt bij verkoop van het kunstwerk aan de abonnemethouder 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 abonnemethouder 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 abonnemethouder.

Tot de inwerkingtreding van het Besluit omzetbelasting toelichting tabel I van 28 augustus 2017³⁴ werd goedgekeurd dat geen btw wordt geheven over het gedeelte van het abonnementsgeld dat de abonnemethouder 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 vóór 9 september 2017) met abonnemethouders die gebruik maakten van deze goedkeuring worden gerespecteerd. Met ingang van 1 januari 2026 eindigt de goedkeuring voor de hiervoor bedoelde lopende contracten van vóór 9 september 2017. De voorwaarde dat over het zonder btw opgebouwde deel van het spaartegoed btw verschuldigd is bij de aankoop van een kunstwerk door de abonnemethouder blijft onverminderd van toepassing. Opgebouwd spaartegoed waarover omzetbelasting is voldaan, blijft bij de toekomstige aankoop van kunst als korting buiten de maatstaf van heffing.

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

³⁴ Besluit van 28 augustus 2017, nr. 2017-168377 (Stcrt. 2017, 50520).



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;
- 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

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.

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.

Voorbeelden van drukwerken die onder de post kunnen worden gerangschikt:

- a. een ‘boekbol’: een boek dat opengeslagen de vorm van een 3D-bol heeft en bevestigd op een standaard draaiend te lezen is;
- b. borduur- en handwerkpatronen, voor zover bestaande uit een samenstel van meerdere aan de rug samen gehechte pagina’s, vevat 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 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 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 6.

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 of leeropdrachten bevat, waarbij alleen op de desbetreffende pagina of de naastgelegen pagina ruimte is opengelaten voor het maken van aantekeningen 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 of leeropdrachten bevatten, waarbij ruimte is opengelaten voor het maken van aantekeningen 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.

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 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.³⁵ 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.

³⁵ Zie in dit verband HvJ EG 25 februari 1999, C-349/96 (Card Protection Plan), ECLI:EU:C:1999:93, eerder aangehaald.

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-rom 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).

Digitale educatieve informatie bestemd voor informatieoverdracht in het onderwijs moet zoveel mogelijk worden uitgelegd binnen de context van het begrip boeken. Er moet sprake zijn van een product dat in het verlengde ligt van school- en studieboeken. 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. Bij deze beoordeling is onder meer de aard en inhoud van het product, de marketing en de doelgroep (zie punt 2) relevant. 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-roms of dvd-roms 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 (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 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.³⁶

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).

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 heeft aangelegd.³⁷ 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 of eenvoudige bijgevoegde artikelen als receptenboekjes zal doorgaans sprake zijn van bijkomstige leveringen. De hele vergoeding is dan onderworpen aan het verlaagde btw-tarief.

³⁶ Rechtbank Gelderland 13 december 2016, ECLI:NL:RBGEL:2016:6620.

³⁷ Zie in dit verband HvJ C-349/96 (Card Protection Plan),. eerder aangehaald

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) zijn 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 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.

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 slechtzienden; 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 slechtzienden; 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 visueel gehandicapten kan worden gebruikt, valt onder de post. Het gaat bijvoorbeeld om een (draagbare) notebookcomputer met een niet los te koppelen brailletoetsenbord of een braille e-reader.

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

Een notebookcomputer waaraan met klittenband een brailleleesregel is bevestigd, valt niet onder de post. Braillezetmachines vallen niet onder de post omdat zij niet zijn ontwikkeld voor het persoonlijke gebruik door visueel gehandicapten 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 slechthzienden 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 slechthzienden 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 slechthzienden als bedoeld in de bij de wet behorende tabel I, onderdeel a, post 31, worden aangewezen:

- sprekende koortsthermometers, bloedsuikermeters en bloeddrukmeters die worden aangewend voor zelfdiagnose;*
- 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;*
- programmatuur die grafische besturingssystemen omzet in voor zogeheten spraakoutput en brailleschrift begrijpelijke informatie;*
- 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;*
- programmatuur die erop is gericht de weergave op het beeldscherm van een computer te vergroten en/of te laten contrasteren;*
- de volgende bijzondere gezichtshulpmiddelen voor slechthzienden, 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.'*

Spreekende 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 gebruikt in combinatie met een brail-leesregel 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 telescoopstelsel 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 vergrotingssystemen 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 groothoekstelsel, het Galileistelsel en een aplanatisch stelsel. Een omgekeerd Galileistelsel 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 fotochromatisch, 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 vergrotingssystemen die door slechtzienden incidenteel manueel worden gebruikt als aanvullend hulpmiddel.

5.4 Hulpmiddelen die niet onder de post vallen

Spraak- 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. Langs elektronische weg aangeboden online programma (online tool) voor dyslectici die gebruikt kan worden op computer, tablet en telefoon, vallen als elektronische dienst niet onder de post.³⁸

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.³⁹ De wijze waarop een invalidenwagentje wordt aangedreven of voortbewogen is daarbij irrelevant.

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 btw-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 of functioneel opzicht niet compleet. Daarbij geldt het volgende:

- (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

³⁸ Dit beleidsonderdeel is tot stand gekomen naar aanleiding van het kennisgroepstandpunt KG:209:2023:4, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl.

³⁹ 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.

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, op of aan invalidenwagentjes.

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

- drijwielers 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;
- een elektrisch vergrendelingssysteem waarmee een rolstoel kan worden vastgezet in een auto, om de rolstoelgebruiker in staat te stellen de auto te besturen vanuit zijn of haar rolstoel of zich in zijn of haar rolstoel in de auto te vervoeren.⁴⁰ Het vergrendelings-systeem bestaat uit twee delen, een deel dat wordt gemonteerd aan de rolstoel en een deel dat wordt gemonteerd in de auto. Beide delen van het vergrendelingssysteem zijn enkel bestemd om in combinatie met elkaar te gebruiken in, op of aan het invalidenwagentje. Ook als de delen afzonderlijk van elkaar worden geleverd kunnen deze onder de post worden gerangschikt.

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.

2.3. 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.

⁴⁰ Dit beleidsonderdeel is tot stand gekomen naar aanleiding van het kennisgroepstandpunt KG:210:2025:5, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl.

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);
- staorthesen (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.

3. 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.

4. 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).

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.

Een toiletlift valt niet onder de post.⁴¹ Een toiletlift vervult niet de functie van een stoel en is om die reden niet vergelijkbaar met een sta-opstoel.

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

5. Hooglaagbedden

Hooglaagbedden zijn bedden die zijn voorzien van een transfersysteem (waarmee het liggedeelte 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

⁴¹ Dit beleidsonderdeel is tot stand gekomen naar aanleiding van het kennisgroepstandpunt KG:210:2025:9, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl. Dit kennisgroepstandpunt is eerder aangehaald.

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.⁴²

6. 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.

7. 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

⁴² Gerechtshof 's-Hertogenbosch 23 december 2010, ECLI:NL:GHSHE:2010:BQ1380.

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.

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 kunstoog; 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 geïmplantéerd 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 kniegewricht 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 acnelittekens, fronslijnen en rimpels).

6.4 Tandheelkundige producten

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

- kunstwortels die in de menselijke kaak worden geïmplantatoerd 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 geïmplantatoerd. 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 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 als spierstimulator in de handel worden gebracht en die door middel van laag- of middelfrequente stroom noodzakelijke prikkels afgeven teneinde de spierwerking in gang te zetten en te houden.

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 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 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 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 apparatuur voor de draadloze overdracht van geluid

die uitsluitend verkrijgbaar is bij audiciëns. De specifiek voor deze apparatuur bestemde accu's 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 draadloos;
- 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 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. Onder stomapatiënten vallen ook patiënten met een tracheostoma.

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 onderdeel 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 opgesneden en er wordt binnenin orthopedisch materiaal aangebracht zodat een voor de zieke voet geschikte bedding ontstaat.⁴³ 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

⁴³ HR 23 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2137.

afstandsbediening – teruggedroefd in de behuizing waarbij de kous afrolt en over de voet wordt getrokken. Ook hulpmiddelen die speciaal zijn ontworpen voor het aantrekken of uittrekken van therapeutische 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.

Beha's met vochtafdrijvende werking voor de vermindering van klachten van lymfoedeem hebben niet dezelfde functie als orthopedische maatkorsetten.⁴⁴

14. Overige hulpmiddelen

De hierna vermelde goederen, die wat betreft verschijningsvorm en gebruiksmogelijkheden grote gelijkenis 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 armspalken*
Het gaat hier om producten van kunststof, aluminium 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 die een aanvulling vormen op de voet en die ten doel hebben om de scheefgroei van vooral tenen op te heffen of te voorkomen en prothesen die een vervanging vormen voor ontbrekende (lichaams)delen van de voet, met name één of meer ontbrekende tenen. Orthopedische voetbedden/steunzolen voor andere doeleinden 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.

⁴⁴ Dit beleidsonderdeel is tot stand gekomen naar aanleiding van het kennisgroepstandpunt KG:209:2023:5, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl. Dit kennisgroepstandpunt is eerder aangehaald.

h. *Beenbeugels*

Beenbeugels worden gebruikt ter voorkoming van groeistoornissen (kromgroeien) van de onderste ledematen van kinderen.

Via drogisterijen, apotheken en televisie- en internetwinkels worden producten aangeboden die worden aanbevolen ter voorkoming en behandeling van al dan niet chronische blessures. Aan deze producten worden functies toegeschreven als ondersteuning, versteviging 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 hiervoor 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 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 spuit 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 spuit 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.

De bij het gebruik van insulinepompjes benodigde katheters bezitten geen specifieke kenmerken 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. Hulpmiddelen 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, briljetjes, 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

Voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief is een katheter 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 en spoel- en contrastvloeistoffen) en voedingsmiddelen (met name sondevoeding) aan het menselijk lichaam;
- het afvoeren van bloed, 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.

Als een dergelijk medisch hulpmiddel 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. Daarmee wordt bedoeld dat de andere functie niet noodzakelijk is voor het functioneren van de katheter en de katheter niet uitsluitend voor die andere functie wordt gebruikt. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan een katheter die primair urine afvoert en daarbij als bijkomstige functie de meting van de lichaamstemperatuur heeft. Anderzijds is een medisch hulpmiddel met primair een andere functie dan transport, zoals bijvoorbeeld een snij-, prik-, seal-, schroei- of brandfunctie, geen katheter als bedoeld in deze post. Dat een dergelijk medisch hulpmiddel ook een bijkomstige transportfunctie kan hebben maakt dit niet anders.

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

- diagnostische katheters;
- 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 elektriciteit) waarna ze worden gebruikt om tumorcellen in het lichaam te doden;
- stent retrievers: medische hulpmiddelen die dienen voor het vangen en verwijderen van bloedstolsels uit het vaatstelsel en die kunnen worden gebruikt om een ader tijdelijk af te sluiten. De stent retriever is een netje dat wordt getransporteerd met behulp van een katheter, maar is op zichzelf geen katheter.⁴⁵ Het daadwerkelijke transport van het bloedstolsel wordt mogelijk gemaakt door de katheter.

⁴⁵ Dit beleidsonderdeel is tot stand gekomen naar aanleiding van het kennisgroepstandpunt KG:210:2025:12, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl.

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 en verlengslangen voor katheters. Voerdraden (pressure/guide wire) voor het nauwkeurig inbrengen en vervangen van een katheter in het lichaam, vallen als toebehoren onder de post.

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.

4.3 Kathetersystemen

Een medisch systeem 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. Van een kathetersysteem kan een machine, apparaat of toestel (zoals een pomp) geen deel uitmaken.

Voorbeelden van kathetersystemen zijn:

- een toedieningssysteem dat erop is gericht om speciale weefsellijm via een opening in het menselijk lichaam te brengen ter behandeling van spataderen. Het systeem is bestemd voor eenmalig gebruik en bestaat uit één flacon sluitingslijm en een gepatenteerd inbrengsysteem;
- 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, mondmaskers 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, verbindingstukken, 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.⁴⁶ 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, luchtdoorlatend 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.

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 toegediend. 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, brillettjes, 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.

⁴⁶ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 26 april 2013, ECLI:NL:RBZWB:2013:CA3180.

Zuurstofcompressors (die dienen om vanuit zuurstofconcentratoren zuurstofcilinders te vullen met verrijkte zuurstof) en zuurstofcilinders (die dienen voor ambulant 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 t/m 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, anthuriums 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 geverfd, 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.

Planten bestemd voor de groente- en fruitteelt zijn geen sierteeltproducten en vallen niet onder de post.

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;
- rozenzetlingen, 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.

Boomkwekerijproducten bestemd voor de groente- en fruitteelt zijn geen sierteeltproducten en vallen niet onder de post.

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. Zaden bestemd voor de teelt van sierteeltproducten

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

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 (zoals cd's, cd-roms, dvd's e.d.) 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 3 bedoelde inhoud is aangebracht. Het uitlenen van fysieke dragers met een dergelijke inhoud 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, wanneer voor het uitlenen van cd's, dvd's en dergelijke fysieke dragers geen afzonderlijke vergoeding wordt berekend. 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. Dit is een accommodatie die primair bestemd en ingericht is voor sportbeoefening door de mens, met inbegrip van daarbij gegeven training, instructie en begeleiding. Onder de post valt ook het geven van gelegenheid tot sportbeoefening vanuit een accommodatie waar sporters vertrekken en waar zij zich onder andere kunnen gereedmaken voor de sportbeoefening of zich na afloop kunnen verzorgen.

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, onderdeel b van de wet (zie ook onderdeel 3.3) of als een vrijstelling van toepassing is, bijvoorbeeld artikel 11, eerste lid, onderdeel e, van de wet.

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.⁴⁷ Voorbeelden zijn: een ijs-, ski-, kart-, bowling- en golfbaan, een manege, een

⁴⁷ HvJ 21 februari 2013, C-18/12 (Město Žamberk).

- sporthal, een atletiekbaan en een fitnesscentrum;⁴⁸
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 of douches⁴⁹; of
 3. een accommodatie die wordt gebruikt in het kader van het geven van gelegenheid tot sportbeoefening, waarbij de sportbeoefening zelf buiten de accommodatie plaatsvindt. De accommodatie wordt gebruikt door de sporters met het oog op de voorbereiding voor het beoefenen van de sport of de afronding daarvan.⁵⁰ Dat het eigenlijke sporten geheel of gedeeltelijk in de openbare ruimte plaatsvindt doet aan de toepassing van de post niet af.⁵¹ De openbare ruimte hoeft niet gereserveerd te zijn voor de sportbeoefening.

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.

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 Varenne⁵² heeft het HvJ aanwijzingen gegeven voor de kwalificatie van de prestatie bestaande uit het recht gebruik te maken van een sportaccommodatie. 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.⁵³

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':

- de afnemer heeft het recht om voor de duur van de terbeschikkingstelling de accommodatie te gebruiken voor de beoefening 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).⁵⁴ Voor het ter beschikking stellen van een sportaccommodatie is het dan ook van belang dat de exploitant beschikt over de voor de dienstverlening benodigde geschikte (roerende en onroerende) zaken⁵⁵, alsmede menselijke, technische en financiële middelen.⁵⁶ 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) of dat de huurder (zoals een

⁴⁸ 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.

⁴⁹ Zie in dit verband HR 10 augustus 2007, ECLI:NL:HR:2007:AZ3758 en HR 2 december 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP8938.

⁵⁰ HR 17 januari 2025, ECLI:NL:HR:2025:8.

⁵¹ HR 2 december 2011, ECLI:NL:HR:2011:BU6507, HR 6 april 2012, ECLI:NL:HR:2012:BW0934, HR 14 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:854 en HR 17 januari 2025, ECLI:NL:HR:2025:8.

⁵² 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.

⁵³ Zie in dit verband HvJ 22 september 2022, C-330/21 (The Escape Center BVBA).

⁵⁴ 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.

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

⁵⁶ HvJ 17 december 2015, C-419/14 (WebMindLicenses), ECLI:EU:C:2015:832.

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.⁵⁷ 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:⁵⁸

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.⁵⁹ 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 voldoende dat de tennisleraar regelt op welke baan de tennisles plaatsvindt.
- het langs elektronische weg op afstand geven van sport- en bewegingslessen aan een klant thuis of op een andere locatie die geen sportaccommodatie is welke door de ondernemer aan de klant ter beschikking is gesteld.⁶⁰

⁵⁷ HvJ 20 juni 2013, C-653/11 (Paul Newey), ECLI:EU:C:2013:409.

⁵⁸ HvJ EG 21 februari 2006, C-255/02 (Halifax), ECLI:EU:C:2006:121.

⁵⁹ Zie in dit verband HR 1 december 2017, ECLI:NL:HR:2017:3037.

⁶⁰ Gerechtshof Den Haag, 25 mei 2022, ECLI:GHDHA:2022:947.

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.⁶¹ 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:⁶²

- 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 bridge⁶³, schaken, dammen en go) met ingang van 1 januari 2022 niet meer aan te merken als sportbeoefening.⁶⁴

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)⁶⁵ 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.⁶⁶ 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 wedstrijddansers. De speciale trainingen die voor deze wedstrijddansers 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.
- streetdance en zumba;⁶⁷
- capoeira;

⁶¹ HvJ C-90/16 26 oktober 2017, (The English Bridge Union Limited), ECLI:EU:C:2017:814

⁶² HvJ C-18/12 (Město Zamberk), eerder aangehaald en HvJ C 90/16 (The English Bridge Union Limited), eerder aangehaald.

⁶³ HvJ C-90/16 (The English Bridge Union), eerder aangehaald.

⁶⁴ 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 35026, nr. T.

⁶⁵ Rechtbank Noord-Nederland 9 oktober 2018, ECLI:NL:RBNNE:2018:4465.

⁶⁶ Gerechtshof Amsterdam 15 december 2011, ECLI:NL:GHAMS:2011:CA0838.

⁶⁷ Gerechtshof 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 of gezondheidsverbetering. Fysieke inspanning staat hierbij niet voorop;
- sportmassage;
- de prestatie bestaande in de enkele verhuur van zeilboten zonder de terbeschikkingstelling van havenfaciliteiten die worden gebruikt met het oog op het beoefenen van de zeilsport.⁶⁸

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;⁶⁹
- 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;

⁶⁸ Zie in dit verband HR 14 juni 2024, ECLI:NL:HR:2024:854.

⁶⁹ Gerechtshof Amsterdam 21 februari 2000, ECLI:NL:GHAMS:2000:AA7735.

- de diensten zijn zodanig zelfstandig dat zij afzonderlijk beoordeeld moeten worden. Zo zal het door de exploitant van de sauna-inrichting tegen vergoeding gelegenheid geven om gebruik te maken van een zonnebank zijn belast naar het algemene 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.⁷⁰ Zo valt een schoonheidsbehandeling die naast een saunabad diverse andere onderdelen bevat (massages, huidbehandelingen e.d.) niet onder de post.⁷¹

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 willen overgaan tot exploitatie in de belaste sfeer.

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

⁷⁰ Zie in dit verband Gerechtshof Amsterdam van 8 februari 2019, ECLI:NL:GHAMS:2019:301.

⁷¹ Zie in dit verband Gerechtshof Amsterdam, 9 april 2024, ECLI:NL:GHAMS:2024:982.

en vet dat wordt verbruikt bij het smeren van een fietsketting.

4. Service-/onderhoudspakketten

Als bij de verkoop van een nieuwe fiets aan de klant een service-/onderhoudspakket wordt verkocht waarin alleen het arbeidsloon is verdisconteerd, is op het service-/onderhoudspakket het verlaagde btw-tarief van toepassing indien het service-/onderhoudspakket als zelfstandige prestatie kwalificeert. 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, schoencrème, 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, ritsssluitingen 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 of huishoudlinnen en het borduren/appliqueren van kleding of huishoudlinnen. Ook het in opdracht vervaardigen van kleding 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 (haastrengen 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

2.1 Algemeen

Woningen zijn onroerende zaken of gedeelten daarvan 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. Het schilderen van een tuinhek op het perceel van de woning valt daardoor onder de post.

Niet als woningen zijn aan te merken:

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

In het arrest Leichenich⁷² 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.⁷³ 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.

2.2 Panden die gemengd worden gebruikt

Panden die deels als woning en deels als bedrijfspand (bijvoorbeeld woon/winkelpanden) worden gebruikt kunnen voor toepassing van deze post nog tot 1 juli 2025 in hun geheel als woning worden aangemerkt als een pand voor meer dan 50% voor particuliere bewoning wordt gebruikt. Bij een percentage van 50% of minder komt enkel het deel dat voor particuliere bewoning wordt gebruikt in aanmerking voor de toepassing het verlaagde btw-tarief. Het is niet relevant of het pand is gesplitst in appartementsrechten.

Met ingang van 1 juli 2025 geldt voor alle panden die deels als woning en deels als bedrijfspand worden gebruikt, dat het verlaagde btw-tarief slechts van toepassing is voor het deel van het pand dat voor particuliere bewoning wordt gebruikt.⁷⁴

⁷² HvJ 15 november 2012, C-532/11 (Leichenich), ECLI:EU:C:2012:720.

⁷³ 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.

⁷⁴ Zie in dit verband HvJ 5 mei 2022, C-218/21 (DSR), ECLI:NL:EU:C:2022:355.

2.3 Gemeenschappelijke ruimten en voorzieningen

De gemeenschappelijke ruimten en voorzieningen in appartementsgebouwen, verzorgingstehuizen/ aanleunwoning en, verpleeg- en verzorgingsinstellingen e.d. (zoals de hal, het trappenhuis, de lift, de eetzaal, de recreatieruimte e.d.) volgen het regime dat geldt voor de particuliere woongedeelten, tenzij deze ruimten en voorzieningen gemengd gebruikt worden. Gemeenschappelijke ruimten en voorzieningen die gemengd gebruikt worden dienen voor de toepassing van het btw-tarief verdeeld te worden op basis van het deel van het gebouw dat bestemd is voor particuliere bewoning en het deel van het gebouw dat bestemd is voor andere doeleinden, zoals bedrijfsdoeleinden.⁷⁵

3. Leeftijd van de woning

Het toepassingsgebied van het verlaagde btw-tarief voor het schilderen en stukadoren van woningen geldt voor woningen van twee jaar en ouder na het tijdstip van eerste ingebruikneming (hierna: de ouderdomseis). Op het moment waarop de dienst wordt verricht, wordt bepaald of aan de ouderdomseis wordt voldaan en het verlaagde btw-tarief van toepassing is.

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 BRP (Basisregistratie Personen). Desgewenst kan de schilder of stukadoor 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 schilderssysteem. Met het aanbrengen van een verf- of schilderssysteem 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 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 ouderdomseis voldoen onder het verlaagde btw-tarief.

4.2 Voorbereidings- en voorbehandelingswerkzaamheden bij schilderwerk

Uit de hiervoor in onderdeel 4.1 opgenomen omschrijving van het begrip verf- of schilderssysteem volgt dat de voorbereidings- en voorbehandelingswerkzaamheden die direct samenhangen met de daarop volgende schilderwerkzaamheden onder het verlaagde btw-tarief vallen.

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

⁷⁵ HvJ C-218/21 (DSR), eerder aangehaald.

een houten ondergrond valt te denken aan het herstel met verfproducten en pasteuze materialen zoals plamuur en houtrotrenoveerpasta's (vooral epoxypasta's). Bij een betonnen ondergrond gaat het om (kleinschalig) herstel met kunststofgebonden mortels;

- het herstel van omtrekspelingen: 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 stuc laag 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 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. Als curatief onderhoud is bijvoorbeeld aan te merken het aanbrengen van houten inzetstukken in houten kozijnen ter plaatse van hoekverbindingen en het vervangen van 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;
- 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 direct samenhangen met de daarop volgende stukadoerswerkzaamheden;
- het eigenlijke stucwerk.

5.2 Voorbereidings- en voorbehandelingswerkzaamheden bij stucwerk

Als voorbereidings- en voorbehandelingswerkzaamheden bij stukadoorswerk zijn aan te merken:

- het lossteken van de loszittende stuc laag;
- 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 stukadoorsprofielen;
- het aanbrengen van zogenoemde pleisterdragers ten behoeve van onder meer plafondwerk, zoals stucanet, steengaas en stucplaten (speciale stukadoorsgipsplaten) zodat het stucwerk kan worden afgewerkt;
- het afplakken van de omgeving van de te stukadoren ondergrond c.q. het afdekken van ruimtes waarbinnen stukadoorswerkzaamheden 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 stukadoorswerk verwerkt.

5.3 Het eigenlijke stucwerk

Het eigenlijke stucwerk bestaat uit het herstellen van een bestaande stuc laag of het aanbrengen van een nieuwe stuc laag. 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 stukadoren 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 het aanbrengen van behang en de noodzakelijke en direct met behangen samenhangende voorbereidingswerkzaamheden worden belast naar het verlaagde btw-tarief als het een woning betreft die aan de ouderdomseis voldoet. 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).⁷⁶ Met de wijziging wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd. Het vervallen van de zinsnede 'het vervoer met auto's voor de uitvoering van trouwerijen, begrafenis 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 magneettreinen.

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.⁷⁷

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

Het vervoer van personen heeft betrekking op diensten die bestaan in het verplaatsen van personen van de ene plaats naar de andere.⁷⁸ Onder 'vervoer van personen' vallen ook toeristische boottochten met hetzelfde vertrek- en eindpunt.

⁷⁶ Kamerstukken II 2014–2015, 34 220, nr. 3.

⁷⁷ Voor de toepassing van de tabelpost is niet relevant dat in artikel 2, onder I, van het Besluit personenvervoer 2000 vervoer van werknemers voor eigen rekening van de onderneming is uitgezonderd van taxivervoer bedoeld in de Wet personenvervoer 2000.

⁷⁸ Zie in dit verband HvJ 1 augustus 2022, C-294/21 (Navitours Srl), ECLI:EU:C:2022:608.

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 tolweg;
- 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 wetstoepassing brengt met zich mee dat voor de gevallen waarin artikel 11, eerste lid, onderdeel h, van de wet 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.⁷⁹

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 vakantiebedrijfsbedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden;

2. Gelegenheid geven tot kamperen

2.1 Algemeen

Onder de post voor het geven van gelegenheid tot kamperen binnen het kader van het kamp- en vakantiebedrijfsbedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden, valt het kortdurend verhuren van (afgebakende) percelen op kampeerterreinen en in caravanparken waar kampeerders hun eigen onderkomen – zoals een tent, caravan of camper – plaatsen. Het begrip ‘kamp- en vakantiebedrijfsbedrijf’ moet naar spraakgebruik en in lijn met de tekst van de btw-richtlijn die betrekking heeft op kamperen (bijlage III, post 12 van de btw-richtlijn) worden uitgelegd.

Kampeerders nemen zelf het onderkomen mee naar het kamp- en vakantiebedrijfsbedrijf. Kampeerders hebben doorgaans het recht gebruik te maken van de faciliteiten van het kamp- en vakantiebedrijfsbedrijf, zoals toiletten, douches, speelterreinen en parkeerplaatsen. De diensten van het kamp- en vakantiebedrijfsbedrijf worden gekenmerkt door een lagere mate van service dan in sommige sectoren van het hotel- en vakantiebedrijfsbedrijf gebruikelijk is. De diensten zijn gericht op buitenactiviteiten en het buitenleven.

Onder de post valt ook het in het kader van het kamp- en vakantiebedrijfsbedrijf verhuren van afgebakende percelen waarop huurders semipermanente huisjes bouwen of stacaravans plaatsen, mits personen daar slechts voor een korte periode verblijf houden. Voor de beoordeling of sprake is van een verblijf voor korte periode wordt verwezen naar onderdeel 4. Het ontbreken van de mogelijkheid tot overnachten in eigen semipermanente huisjes en stacaravans gedurende de winterperiode, doet aan de toepassing van het verlaagde btw-tarief niet af.

⁷⁹ Gerechtshof 's-Gravenhage 23 maart 2012, ECLI:NL:GHSGR:2012:BW8008.

Niet onder de post vallen de volgende prestaties:

- het geven van gelegenheid tot het plaatsen van badcabines of strandhuisjes op het strand die niet bestemd zijn om erin te overnachten, alsmede 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. Deze huisjes worden gebruikt als omkleedruimte en als afgesloten plek voor strandspullen.
- het verstrekken van logies aan personen, bijvoorbeeld in zomerhuisjes, strandhuisjes, stacaravans en (safari)tenten;
- het gelegenheid bieden aan recreanten (meestal watersporters) om tijdens hun afwezigheid op speciaal daartoe ingerichte parkeerplaatsen op de camping hun caravan, camper of boot te parkeren.

2.2 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 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.

Niet onder de post vallen de volgende prestaties:

- het enkel geven van gelegenheid tot parkeren van vervoermiddelen;
- de verhuur van tenten en caravans;
- de levering van campinggas in standaard gasflessen;
- het geven van gelegenheid tot winterstalling;
- het tegen afzonderlijke vergoeding ter beschikking stellen van (een) wifi(code).⁸⁰

3. 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 afgebakend perceel waarop een tent of een caravan kan worden geplaatst, is het verlaagde btw-tarief van toepassing.

4. Verblijf voor korte periode

Als kampeerders feitelijk maximaal zes maanden op een gehuurd perceel op een kampeerterrein of caravanpark verblijven, is in ieder geval sprake van ‘verblijf voor een korte periode’. Bij verhuur van een perceel voor een langere periode dan zes maanden rust op de verhuurder de bewijslast om tegenover de inspecteur aannemelijk te maken dat naar zijn aard toch sprake is van een ‘verblijf voor een korte periode’. Hiervan is bijvoorbeeld sprake als huurders percelen voor meerdere jaren huren waarop ze semipermanente huisjes bouwen of stacaravans plaatsen en zij het middelpunt van het maatschappelijk leven daar niet naar verplaatsen.

POST B 11

(vervallen)

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 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

⁸⁰ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 2 april 2019, ECLI:NL:GHARL:2019:2892 in samenhang met HR 26 februari 2021, ECLI:NL:HR:2021:280.



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 zoals het geval bij restaurantverrichtingen.⁸¹

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.⁸²

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

- 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.

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)

⁸¹ HvJ 2 mei 1996, C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien A/S/Fza Flensburg), ECLI:EU:C:1996:184.

⁸² HvJ C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09 (Manfred Bog), ECLI:EU:C:2011:135, eerder aangehaald.

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 of andere vormen van immaterieel erfgoed van historisch, cultureel, wetenschappelijk 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.⁸³ Zowel het verlenen van toegang tot permanente museaverzamelingen (de eigen collectie) als het verlenen van toegang tot wisseltentoonstellingen 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, een hortus botanicus en een beeldenverzameling op een bepaald terrein.

Als museum of verzameling is aan te merken:

- een kunstcentrum dat niet over een collectie fysieke voorwerpen beschikt, maar beschikt over een duurzame samenhangende collectie van audiovisuele en digitale werken met een historisch, cultureel, wetenschappelijk of maatschappelijk belang en die deze collectie verzamelt, bewaart, eventueel wetenschappelijk onderzoekt en tentoonstelt voor doeleinden van studie, educatie en cultureel genoeg;⁸⁴
- 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.

⁸³ Zie in dit verband HR 11 april 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF7099 en HR 14 november 2014, ECLI:NL:HR:2014:3210.

⁸⁴ Dit beleidsonderdeel is tot stand gekomen naar aanleiding van het kennisgroepstandpunt KG:209:2022:5, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl.

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;
- een fotofestival waar werk wordt getoond welke voor de duur van het festival wordt ingebracht door galeries, agentschappen en fotografen, omdat de getoonde foto's geen duurzaam samenhangende collectie vormen.⁸⁵
- natuurschone gebieden, 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, dvd's, 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. Muziek- en toneeluitvoeringen

5.1 Algemeen

Bij het verlenen van toegang tot de in de post genoemde muziek- en toneeluitvoeringen gaat het om optredens 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.⁸⁶

Een bloemencorso, een optocht van met bloemen versierde wagens, waarbij op en rondom de praalwagens gebruik gemaakt wordt van geluid, muziek, beweging, toneel en figuratie en waarbij optredens plaatsvinden van muziekkorpsen, fanfares en showbands, kan niet als een muziek- of toneeluitvoering in de zin van de post worden aangemerkt.⁸⁷

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.

⁸⁵ Gerechtshof Amsterdam 20 juni 2023, ECLI:NL:GHAMS:2023:1504.

⁸⁶ Zie in dit verband Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 20 juni 2023, ECLI:NL:GHARL:2023:5291 in samenhang met HR 12 september 2025, ECLI:NL:HR:2025:1295.

⁸⁷ Dit beleidsonderdeel is tot stand gekomen naar aanleiding van het kennisgroepstandpunt KG:209:2024:4, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl.



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

5.2 Muziekuitleveringen

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

Dance-parties zijn evenementen waarbij diskjockeys of live-muzikanten optreden. Deze parties zijn als muziekuitlevering 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.⁸⁸

5.4 Lezingen

Naar spraakgebruik zien lezingen op het ten gehore brengen van een geschreven tekst, waarbij de toehoorders een passieve rol hebben.⁸⁹ Bij lezingen in de zin van de post 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, voorverkoop en doorverkoop

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.

Een ondernemer die toegangsbewijzen voor muziek- of toneeluitvoeringen inkoopt, bijvoorbeeld bij ticketbureaus en particulieren, en vervolgens doorverkoopt, verleent bij de doorverkoop van deze toegangsbewijzen toegang tot de uitvoeringen in de zin van de post.⁹⁰ Bij de doorverkoop van toegangsbewijzen verandert de aard van de prestatie niet.⁹¹ De dienst van een ondernemer die via een platform slechts de doorverkoop van toegangsbewijzen tussen verkopers en kopers faciliteert is niet aan te merken als het verlenen van toegang.⁹²

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

⁸⁸ Kamerstukken II, 2007-2008, 31 206, nr. 12.

⁸⁹ HR 5 april 2024, ECLI:NL:HR:2024:383.

⁹⁰ Dit beleidsonderdeel is tot stand gekomen naar aanleiding van het kennisgroepstandpunt KG:209:2024:3, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl.

⁹¹ Zie in dit verband HR 26 maart 2021, ECLI:NL:HR:2021:453.

⁹² Hof Amsterdam 26 september 2023, ECLI:NL:GHAMS:2023:3120.

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.⁹³

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 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 beeldrasters 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.

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.⁹⁴

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.

Op het verstrekken van logies is de post niet van toepassing. Het verstrekken van het recht op toegang tot attractieparken e.d. in combinatie met het verstrekken van logies in bijvoorbeeld een hotel, vakantiewoning of (safari)tent op of in de buurt van het terrein van attractieparken e.d., wordt als twee afzonderlijke prestaties aangemerkt. Dit is ook het geval wanneer voor deze beide prestaties één prijs in rekening wordt gebracht.

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.⁹⁵

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.

⁹³ Zie in dit verband HvJ 18 maart 2010, C-3/09 (Erotic Center), ECLI:EU:C:2010:149.

⁹⁴ HR 26 maart 2021, ECLI:NL:HR:2021:453.

⁹⁵ Zie in dit verband HvJ 9 september 2021, C-406/20 (Phantasialand), ECLI:EU:C:2021:720.

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.

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.).⁹⁶ 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 (dag)recreatie (zoals bedoeld in de post) voorop dienen te staan.⁹⁷ 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 is 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

⁹⁶ HR 10 augustus 2012, ECLI:NL:HR:2012:BX4042.

⁹⁷ Kamerstukken II 1997/1998, 25 688, nr. 3, p. 25 en 26.

zijn ingericht en niet op één lijn gesteld kunnen worden met attractieparken e.d. Bij deze voorziening 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 voldaan aan de voorwaarde dat sprake moet zijn van een permanent ingerichte voorziening. Bovendien 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 en derde punt van dit besluit, kwalificeert 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.⁹⁸

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.⁹⁹ 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 voorzie-

⁹⁸ Gerechtshof Amsterdam 14 mei 2009, ECLI:NL:GHAMS:2009:BI4297.

⁹⁹ Zie in dit verband HR 10 augustus 2007, ECLI:NL:HR:2007:AZ3758, eerder aangehaald.

ning 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.

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.¹⁰⁰

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 kunstuitleen.

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.¹⁰¹

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 muziek- en toneeluitvoeringen verzorgen als bedoeld in post b 14, onderdeel d, 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 buikspreekers vallen onder de post.

¹⁰⁰Zie in dit verband HR 26 maart 2021, ECLI:NL:HR:2021:453, eerder aangehaald.

¹⁰¹HR 23 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2137, eerder aangehaald.



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.¹⁰² 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 kunnen 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 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

¹⁰²Zie Rechtbank Haarlem 5 oktober 2011, ECLI:NL:RBHAA:2011:BU9996.

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 glas- en steenwol, polyurethaan (PUR/PIR), thermoskussens, schelpen, kleikorrels of EPS 'piepschuim'.

Het isoleren van de bodem van een woning met isolatiemateriaal valt 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 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.

Het aanleggen van een groendak op een bestaand dak kwalificeert niet als het aanbrengen van op energiebesparing gericht isolatiemateriaal. Weliswaar wordt aan een groendak enige isolerende werking toegeschreven, maar de aanleg van een groendak kent verschillende redenen, bijvoorbeeld de absorptie van regenwater, het zorgen voor een schonere lucht en het verhogen van het rendement op zonnepanelen. Daardoor kan het aanleggen van een groendak niet worden aanmerkt als het aanbrengen van op energiebesparing gericht 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 geprefabriceerde gevelelementen als buitengevel aan de woning aangebracht. Deze gevels bevatten al kozijnen, ramen, deuren en doorvoeren voor kabels en leidingen.

Het aanbrengen van complete geprefabriceerde gevelelementen (incl. ramen, deuren e.d.), ter vervanging van bestaande gevels, kan niet worden aangemerkt als het aanbrengen van op energiebesparing gericht isolatiemateriaal. Deze werkzaamheden zijn niet volledig gericht op het aanbrengen van op energiebesparing gericht isolatiemateriaal. De arbeidsuren voor het aanbrengen van dergelijke gevels zijn daarom niet belast naar het verlaagde btw-tarief.

Het is mogelijk dat isolerende gevelelementen aan een bestaande gevel worden aangebracht zonder kozijnen, ramen, deuren enz. erin. Op de arbeidsuren voor het aanbrengen van isolerende gevelelementen zonder deuren, ramen etc. kan de post worden toegepast, aangezien deze werkzaamheden volledig gericht zijn op het aanbrengen van op energiebesparing gericht isolatiemateriaal.

3. Werkzaamheden die te ver afstaan van het aanbrengen van op energiebesparing gericht isolatiemateriaal

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. Het afwerken van muren en plafonds na het aanbrengen van op energiebesparing gericht isolatiemateriaal valt niet onder de post.

Als de werkzaamheden alleen vervanging betreffen, bijvoorbeeld een oud dak wordt vervangen door een nieuw (rieten) dak zonder dat isolatiemateriaal wordt aangebracht of vervangen, 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.

Op het moment waarop de dienst wordt verricht, wordt bepaald of aan de ouderdomseis wordt voldaan en het verlaagde btw-tarief van toepassing is.

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 BRP (Basisregistratie Personen). Desgewenst kan de ondernemer door zijn opdrachtgever een verklaring laten ondertekenen dat de woning aan de ouderdomseis van twee jaar voldoet.

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

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

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 is 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

3.2.1 Algemeen

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 4 bij post *a* 30 in dit besluit).

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.

3.2.2 Voorbeelden

Hierna volgt een voorbeeld van een dienst die als digitale educatieve informatie langs elektronische weg onder de post valt.

Voorbeeld

Een online leeromgeving die (nagenoeg) uitsluitend ontwikkeld is om op te worden genomen in het lesprogramma van basisscholen en middelbare scholen en die bestaat uit online modules (e-learning), zoals lesstof, uitlegvideo's en oefenopgaven, wordt aangemerkt als langs elektronische weg geleverde digitale educatieve informatie.¹⁰³ Een dergelijke leeromgeving is uitsluitend of nagenoeg uitsluitend ontwikkeld voor informatieoverdracht in het onderwijs, omdat de inhoud van de leeromgeving afgestemd is op de lesstof in het onderwijs.

Hierna volgen twee voorbeelden van diensten die niet onder de post vallen.¹⁰⁴

¹⁰³ Dit beleidsonderdeel is tot stand gekomen naar aanleiding van het kennisgroepstandpunt KG KG:210:2025:3, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl.

¹⁰⁴ Dit beleidsonderdeel is tot stand gekomen naar aanleiding van het kennisgroepstandpunt KG:210:2025:3, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl.

Voorbeeld

Een volledige en interactieve opleiding tot een beroep die bestaat uit online modules (e-learnings) en afsluitende toetsen inclusief certificaten, die ontwikkeld is voor bedrijven om medewerkers op te leiden en waarvan de modules ook kunnen worden opgenomen in het onderwijsprogramma van het beroepsonderwijs, kan niet aangemerkt worden als langs elektronische weg geleverde digitale educatieve informatie. Bij digitale educatieve informatie zoals bedoeld in de post moet het gaan om een product dat in het verlengde ligt van school- en studieboeken. Een volledig op zichzelf staande interactieve opleiding is meer omvattend dan digitale educatieve informatie bestemd voor informatieoverdracht in het onderwijs. Daarnaast zijn de online modules niet uitsluitend of nagenoeg uitsluitend ontwikkeld voor informatieoverdracht in het onderwijs.

Voorbeeld

Een onderwijsinstelling biedt een online leeromgeving aan voor bedrijven, (overheids)instellingen en onderwijsinstellingen, bestaande uit online modules (e-learnings) gericht op de persoonlijke ontwikkeling van werknemers van bedrijven en (overheids)instellingen. Een dergelijke leeromgeving kan niet aangemerkt worden als langs elektronische weg geleverde digitale educatieve informatie zoals bedoeld in de post, omdat de leeromgeving niet uitsluitend of nagenoeg uitsluitend ontwikkeld is voor informatieoverdracht in het onderwijs. Dat een onderwijsinstelling de leeromgeving aanbiedt, is daarbij niet relevant.

3.2.3 Updates voor digitale educatieve informatie

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.

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 regeling

Het besluit van 23 december 2024, nr. 2024-35653 (Stcrt. 2024, 41782) is met de inwerkingtreding van dit besluit ingetrokken.

§ 7. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 januari 2026.

§ 8. Citeertitel

Dit besluit wordt aangehaald als 'Besluit omzetbelasting toelichting tabel I'.

§ 9. Publicatie en ondertekening

Dit besluit wordt in de Staatscourant gepubliceerd.



Den Haag, 22 december 2025,

*De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,
H.G. Roodbeen
Hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*