



## Omzetbelasting. Toelichting Tabel I

28 augustus 2017

nr. 2017-168377

Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen

### De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

*Dit besluit is een actualisering van het besluit van 4 september 2014, nr. BLKB 2014/123M (Omzetbelasting. Toelichting Tabel I). Er is een aantal tekstuele wijzigingen en inhoudelijke aanwijzingen opgenomen.*

### § 1. Inleiding

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

De relevante inhoudelijke aanwijzingen betreffen:

- post a 1 (voedingsmiddelen): voor de afbakening van het begrip ‘voedingsmiddelen’ is de aansluiting bij de Warenwet en de daarop gebaseerde Warenwetbesluiten en Warenwetregelingen losgelaten. Gebleken is dat deze aansluiting er soms toe leidt dat producten als voedingsmiddelen kwalificeren waar dat (in de context van deze tabelpost) naar maatschappelijke opvattingen niet het geval hoeft te zijn; alle soorten ijsjes die alcohol bevatten en die als consumptie-ijs worden verkocht, vallen onder de post;
- post a 2 (granen en peulvruchten die niet zijn te rangschikken onder post a 1): de toelichting op de post is geactualiseerd; ook als granen en peulvruchten als vogelvoer worden verkocht, vallen deze onder de post;
- post a 4 (rundvee, schapen, geiten, varkens en paarden enz.): de toelichting op onderdeel c van de post (slachtafvallen) is aangepast omdat bij de aanduiding van producten die onder de post vallen ook producten zijn genoemd die al vallen onder post a 1;
- post a 6 (geneesmiddelen): een verzegelde radioactieve (stralings)bron die binnen het lichaam wordt ingezet bij de zogenoemde brachytherapie (bestrijding van tumoren) valt niet onder de post; aangegeven is wanneer bestanddelen voor nierdialysevloeistoffen onder de post vallen; naalden die onlosmakelijk zijn verbonden met bloedlijnen of infusiesets vallen onder deze post; bepaalde tandpasta's en zonnebrandmiddelen vallen onder de post als gevolg van een uitspraak van de Hoge Raad; de begrippen toedienings- en aandieningscriterium zijn verduidelijkt;
- post a 7 (diergeneesmiddelen): de toelichting op de post is aangepast aan de nieuwe regelgeving (Wet Dieren);
- post a 8 (verbandmiddelen): loopsteunen, producten die luxatie van de heup voorkomen en producten die de knie ondersteunen als de kruis- of kniebanden zijn gescheurd, vallen niet onder de post omdat zij niet zijn aan te merken als spalken die een gewricht fixeren; een electrode die of een ander product dat wordt gebruikt voor het dichtbranden van een wond is geen hechtmiddel in de zin van de post; een zogenoemde vesselsealer die wordt gebruikt voor het sealen van bloedvaten waardoor het bloeden stopt, is geen hechtmiddel in de zin van de post; producten die als functie hebben het dichtbranden van gedurende een ingreep ontstane beschadigingen van het lichaamsweefsel vallen niet onder de post; een redressiehelm is geen spalk in de zin van de post; plaswekkers vallen onder de post (ook als ze niet op batterijen werken);
- post a 29 (kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten): giclée art prints vallen onder de post; het onderdeel over de verhuur van kunstvoorwerpen dat tot nu toe in onderdeel 6 van de toelichting was opgenomen is voortaan opgenomen in onderdeel 3.8 omdat dat onderdeel mede ziet op de verhuur van kunstvoorwerpen door instellingen van kunstuitleen; de in onderdeel 3.8 opgenomen goedkeuring voor betalingen door abonneerders van instellingen voor kunstuitleen is vervallen. Voortaan is het abonnementsgeld belast en wordt bij een eventuele aankoop van een kunstwerk door de abonneerder alleen btw verschuldigd over de eventuele bijbetaling door de abonneerder. Een zogenoemd koop- of spaartegoed dat in mindering wordt gebracht op de verkoopprijs wordt aangemerkt als een korting op de verkoopprijs. Er is een overgangsregeling opgenomen;
- post a 31 (braille-papier enz.): 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; zogenoemde tafelloeplampen vallen onder de post;



- post a 32 (gas en minerale olie voor verwarming ter bevordering van het groeiproces van tuinbouwproducten enz.): het vereiste dat de leverancier van het gas bij de aanvang van het kalenderjaar per aansluiting over een verklaring moet beschikken en het vereiste dat de verklaring moet worden verstrekt voorafgaand aan de levering, vervallen; waterplanten zijn wél aan te merken als tuinbouwproduct (sierteelt), algen niet. Algen die voor menselijke consumptie zijn bestemd, vallen onder post a 1;
- post a 34 (invalidenwagentjes en invalidenkrukken; sta-opstoelen; hooglaagbedden): een elektronisch all-terrainvoertuig dat specifiek is ontworpen voor invaliden en minder validen en waarmee onder zware rijomstandigheden en niet harder dan 20 km/u kan worden gereden, is aan te merken als een invalidenwagentje in de zin van de post; ventrale, dorsale en combiloophulpen vallen onder de post; aangegeven is wanneer een driewieler of ligfiets kwalificeert als een invalidenwagentje in de zin van de post;
- post a 35 (kunstledematen enz.): in onderdeel 6 van de toelichting wordt niet langer verwezen naar de gecombineerde nomenclatuur: alle platen, pennen en schroeven enz. die worden gebruikt bij de behandeling van breuken in het beendergestel vallen onder de post. De producten behoeven daarbij niet meer blijvend in het lichaam te worden geplaatst; de zogenoemde 'liftware lepel' valt onder de post; de toelichting op 'tandheelkundige producten' is geactualiseerd; een stomadouche en een plakverwarmer zijn aan te merken als hulpmiddelen voor stomapatiënten en vallen derhalve onder de post; de zogenoemde OSC-schoen is aan te merken als een orthopedische schoen die onder de post valt. Een OSC-schoen is een (confectie) schoen die op medisch voorschrift is aangepast door een orthopedisch technicus; redressiehelmen (helmen die schedelafwijkingen van babies en jonge kinderen beogen te corrigeren) vallen niet onder de post; loopsteunen, producten die luxatie van de heup voorkomen en producten die de knie ondersteunen als de kruis- of kniebanden zijn gescheurd, vallen niet onder de post als ze niet op maat zijn gemaakt en/of als ze verkrijgbaar zijn in internetwinkels; de post is niet van toepassing op kunstledematen voor dieren; 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;
- post a 36 (hulpmiddelen die plegen te worden aangewend voor het onderhuids toedienen van insuline enz.): pomptuigjes voor kinderen, afstandsbedieningen voor insuliepompen en riemen voor been- of taillezakjes vallen onder de post; kledingstukken met zakjes om insuliepompjes in op te bergen, vallen niet onder de post;
- post a 37 (meetapparatuur enz., katheters enz.): de toelichting op het onderdeel 'katheters' is aangepast. Duidelijker is aangegeven dat het begrip 'katheter' naar maatschappelijke opvattingen en passend binnen doel en strekking van de wet moet worden uitgelegd. De transportfunctie van de katheter staat daarbij voorop. Dat betekent dat producten die bijvoorbeeld primair de functie van een chirurgisch instrument hebben niet (meer) als katheters kunnen worden aangemerkt;
- post a 41 (land- en tuinbouwzaden voor zover dienende voor de teelt van de in deze tabel genoemde producten en oliehoudende zaden): bij 'oliehoudende zaden' (onderdeel 3 van de toelichting op de post) zijn – gelet op de algemene aantekening bij Tabel I – niet langer hennepzaden genoemd;
- post a 44 (stro en veevoeders): hennepstro en hennepstrooisel vallen onder de post; de toelichting op de post is aangepast omdat per 1 januari 2013 de Kaderwet Dieren is vervallen; granen en peulvruchten die als vogelvoer worden verkocht, vallen onder post a 2;
- post a 48 (sierteeltproducten enz.): waterplanten zijn wél aan te merken als sierteeltproducten, algen niet. Algen die voor menselijke consumptie zijn bestemd, vallen onder post a 1; de alinea over hoe fiscaal dient te worden omgegaan met samengestelde bloemwerken is vervallen. Die regeling is opgenomen in een brancheconvenant met als annex een brief. Beiden zijn te vinden op de website van de Belastingdienst; gestabiliseerde bloemen vallen niet onder de post;
- post b 3 (het geven van gelegenheid tot sportbeoefening en baden): het tegen vergoeding ter beschikking stellen van een ruimte die speciaal is ingericht voor de beoefening van de bridgesport, valt onder de post; aangegeven is dat bowlen een sport is en dat een bowlingbaan is aan te merken als een sportaccommodatie; beweegprogramma's voor mensen met Parkinson, reuma of MS zijn aan te merken als het gelegenheid geven tot sportbeoefening als bedoeld in de post;
- post b 8 (het schilderen en stukadoren van woningen na meer dan twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming): bij de definitie van het begrip 'woning' is aangegeven dat het bij panden die deels als woning en deels als bedrijfspand worden gebruikt en die in hun geheel als woning mogen worden aangemerkt, niet relevant is of de panden zijn gesplitst in appartementsrechten; de toelichting in onderdeel 4.4 waar het betreft het schuren en lakken van parketvloeren is verduidelijkt; het aanbrengen van flakes (bijvoorbeeld op trappen) is aan te merken als het aanbrengen van een verfsysteem en valt onder de post. Mits sprake is van een verfproduct, valt ook het aanbrengen van een giet- of coatingvloer onder het verlaagde btw-tarief; het aanbrengen van wrapfolie op objecten (zoals bijvoorbeeld keukendeuren) valt niet onder de post;
- post b 9 (personenvervoer): de tekst van de post is aangepast aan de per 5 februari 2014 gewijzigde tekst van de Wet personenvervoer 2000 (Fiscale Verzamelwet 2015); in onderdeel 3.2 is ingevoegd dat het verlaagde btw-tarief geldt als de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel h, van de wet niet van toepassing is;



- posten b 10 (het geven van gelegenheid tot kamperen binnen het kader van het kamp- en vakantiebestedingsbedrijf enz.) en b 11 (het verstrekken van logies binnen het kader van het hotel-, pension- en vakantiebestedingsbedrijf enz.): voor de uitleg van het begrip ‘korte periode’ is aangesloten bij de uitleg van dat begrip in het besluit ‘Omzetbelasting. Levering en verhuur van onroerende zaken, BLKB 2013/1686’ van 19 september 2013;
- post b 11 (het verstrekken van logies binnen het kader van het hotel-, pension- en vakantiebestedingsbedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden): in het onderdeel 5 dat gaat over huisvesten van asielzoekers is de term ‘tijdelijk’ in onderdeel 5.1 vervangen door ‘verblijf voor een korte periode’, zodat onderdeel 4 en 5 van de toelichting in dat opzicht met elkaar in overeenstemming zijn. Verder is de aanduiding van het ministerie waaronder het COA valt geactualiseerd: het COA valt nu onder het ministerie van Veiligheid en Justitie;
- post b 13 (diensten aan landbouwers enz): drone- en gps-werkzaamheden vallen onder de post omdat ze worden aangemerkt als werkzaamheden van een agrarisch loonbedrijf; zelfstandige, onsplitsbare diensten (zoals het opmaken van een jaarrekening en het voorbereiden van btw-aangiften) die door boekhoud- en belastingadviesbureaus worden verricht aan ondernemers die slechts deels zijn aan te merken als landbouwers enz. vallen onder de post mits de dienst door de afnemer voor tenminste een deel (mede) wordt gebruikt voor het landbouw-, bosbouw- of veeteeltgedeelte van zijn onderneming; een nertsenfokker kwalificeert naar maatschappelijke opvattingen als veehouder in de zin van de post; de dienst die bestaat in het laten begrazen door schapen van natuurgebieden valt onder de post; onderdeel 5 van de toelichting is aangepast – de diensten van boekhoud- en belastingadviesbureaus zijn opgesomd in bijlage 2 bij het besluit; bedrijfsdoellichting door boekhoud- en belastingadviesbureaus valt onder de post;
- post b 14 (het verlenen van toegang tot c. openbare musea of verzamelingen enz.): het verlenen van toegang tot steigers en dakgoten rond een monumentale kerk om reliëfs, luchtboogfiguren of andere beelden aan de buitenkant van die kerk te bezichtigen, valt onder de post;
- post b 16 (de oplevering van roerende zaken als bedoeld in onderdeel a door degene die de zaken heeft vervaardigd): het op medisch voorschrift aanpassen door een orthopedisch technicus van confectieschoenen leidt tot de vervaardiging en oplevering van nieuw orthopedisch schoeisel dat onder de post valt;
- post b 17 (het optreden door uitvoerende kunstenaars): 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;
- post b 19 (het aanbrengen van isolatiemateriaal enz.): polyurethaan (PUR/PIR) is isolatiemateriaal in de zin van de post; 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;
- post b 21 (renovatie en herstel van woningen enz.): vanaf 1 juli 2015 is het verlaagde btw-tarief niet langer van toepassing op renovatie- en herstelwerkzaamheden in en aan een woning; reconditionering van brand-, roet- en waterschade aan woningen valt onder de post; lekdetectie valt niet onder de post; het verlaagde btw-tarief is van toepassing op de arbeidscomponent van renovatiewerkzaamheden die betrekking hebben op de bedrijfsruimte van een pand dat voor meer dan 50% bestaat uit woningen; het verlaagde btw-tarief is van toepassing op de arbeidscomponent van de kosten van een verbouwing van een kantoorgedeelte van een pand tot appartementen als het pand voorafgaand aan de verbouwing voor meer dan 50% bestaat uit woningen ouder dan twee jaar; de post is van toepassing op renovatie en herstel van een pand dat zowel vóór, tijdens als na voltooiing van de renovatie uitsluitend een woonbestemming heeft, maar dat na de renovatie feitelijk niet langer wordt gebruikt voor bewoning.

## § 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’.

*Wet:* Wet op de omzetbelasting 1968

*btw:* Omzetbelasting

*uitvoeringsbesluit:* Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968

*uitvoeringsbeschikking:* Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968

*btw-richtlijn:* Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU L 347 van 11 december 2006)

*HvJ:* Hof van Justitie van de Europese Unie



### **§ 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 alleen de omzetbelastingwetgeving (en niet de douanewetgeving) van belang is. Het verlaagde btw-tarief is dus alleen van toepassing als de goederen zijn te rangschikken onder één van de posten van Tabel I. De douanewetgeving is alleen van belang als daar uitdrukkelijk bij wordt aangesloten.

#### **§ 3.2 Samengestelde prestaties**

##### **§ 3.2.1 Algemeen**

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

##### **§ 3.2.2 Kwalificatieregels**

Voor de beoordeling van samengestelde prestaties gelden de criteria zoals omschreven door het HvJ in met name de uitspraken van 25 februari 1999, Card Protection Plan, zaak C-349/96, punten 28 t/m 31, en 27 oktober 2005, Levob, zaak C-41/04, punten 18 t/m 22. Voor de toepassing van die criteria is niet van belang of de te beoordelen prestaties alleen leveringen of diensten zijn. De criteria gelden ook voor combinaties van een levering van goederen en (bijkomende) diensten en omgekeerd.

##### **§ 3.2.3 Belang van alle feiten en omstandigheden**

Bij de kwalificatie van een samengestelde prestatie moet rekening worden gehouden met alle feiten en omstandigheden. Uit arresten van het HvJ over de kwalificatie van prestaties casu quo de eenheid van prestatie volgt dat er geen eenvoudige absolute splitsingsregel bestaat die voor alle gevallen tot een correcte uitkomst leidt.

##### **§ 3.2.4 In beginsel afzonderlijk beschouwen tenzij economisch sprake is van één geheel**

Elke prestatie (levering of dienst) moet normaliter als onderscheiden en zelfstandig worden beschouwd. Dat geldt in beginsel ook voor de afzonderlijke prestaties die deel uitmaken van een samengestelde prestatie. Als echter economisch gesproken, gezien vanuit de positie van de modale consument (objectief) één prestatie wordt verricht, moet deze niet kunstmatig uit elkaar worden gehaald. Van één prestatie is sprake als de samenstellende onderdelen van de prestatie zeer nauw met elkaar zijn verbonden en die elementen afzonderlijk niet het vereiste praktische nut hebben.

##### **§ 3.2.5 Eén vergoeding is niet doorslaggevend**

Voor de beoordeling of sprake is van één of meer prestaties is het feit dat door de leverancier van de goederen of diensten één prijs in rekening wordt gebracht niet van doorslaggevende betekenis. Het gaat om de zienswijze van de modale consument. Het berekenen van één prijs kan wel een aanwijzing zijn. 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 (zie paragraaf 3.2.7).

##### **§ 3.2.6 Kenmerken bepalen kwalificatie**

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

##### **§ 3.2.7 Bijkomende prestaties**

Bijkomende prestaties zijn prestaties die voor de modale consument geen doel op zich vormen. Zij maken de hoofdprestatie aantrekkelijker of zijn een middel om daarvan zo goed mogelijk te profiteren. Bijkomende prestaties zijn prestaties die samen met de hoofdprestatie worden verricht (in één transactie), die een kleine invloed hebben op de totaalprijs van de betreffende transactie en die door de leverancier van de hoofdprestatie worden verricht. Voor bijkomende prestaties geldt hetzelfde btw-tarief als voor de hoofdprestatie waaraan zij ondergeschikt zijn.



### § 3.2.8 Splitsen vergoeding

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

- de toerekening vindt plaats op basis van de gangbare prijzen (marktwaardemethode);
- de vergoedingen voor de verschillende deelprestaties zijn in beginsel evenredig aan de bedragen die voor de verschillende prestaties als zodanig in rekening zijn gebracht/ontvangen;
- de vergoeding kan aan de verschillende deelprestaties worden toegerekend op basis van de verhouding van de inkooprijzen of kostprijzen;
- de toerekening van de vergoeding aan de verschillende deelprestaties moet worden geschat (waarbij eventueel rekening wordt gehouden met de kostprijzen van de onderscheiden prestaties).

De belastingplichtige moet bij de splitsing van een vergoeding de marktwaardemethode hanteren, tenzij hij kan aantonen dat de methode van de werkelijke kosten voor het betrokken heffingstijdvak de werkelijke samenstelling van de als een geheel geleverde prestaties getrouw weergeeft.<sup>1</sup>

## § 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, alcoholische dranken (algemeen btw-tarief) en gebruiks- of cadeauartikelen (algemeen btw-tarief). Voor de tarief-toepassing 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 worden het snoepgoed en het speelgoed los van elkaar, maar als één combinatie, aangeboden.

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

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

Voor de tarief-toepassing 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

<sup>1</sup> Hoge Raad 23 februari 2007, nr. 42 387, ECLI:NL:HR:2007:AZ9108.



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

#### **§ 4.4 Paarden**

##### *Pensionstalling van paarden*

De door het Gerechtshof 's-Hertogenbosch<sup>2</sup> bepaalde dieldeling 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.<sup>3</sup>

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

- 1/3 verhuur box v rijgesteld van btw
- 1/3 gelegenheid bieden tot sportbeoefening verlaagd btw-tarief
- 1/3 overige prestaties algemeen btw-tarief

*Ruitersportcentra met pensionstalling met alleen een buitenrijbaan:*

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

*Pensionstalling met alleen stalling en géén rijbaan:*

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

Het betreft hier een met de branche overeengekomen richtlijn. Wanneer een ondernemer van deze richtlijn wenst af te wijken omdat naar zijn mening zijn 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 per post toegelicht als het nodig is.

##### **POST A 1**

###### *1. Inhoud van de post*

*voedingsmiddelen, te weten:*

- a. *eet- en drinkwaren die plegen te worden aangewend voor menselijke consumptie;*
- b. *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;*
- c. *producten die zijn bestemd om te worden aangewend als aanvulling op dan wel ter vervanging van de onder a bedoelde eet- en drinkwaren;*

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

###### *2. Voedingsmiddelen*

###### **2.1 Algemeen**

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

<sup>2</sup> Gerechtshof 's-Hertogenbosch, 20 maart 2008, ECLI:GHSHE:2008BD1421

<sup>3</sup> Bezien wordt of het arrest van het HvJ van 10 november 2016, C-432/15 (Bastova) gevolgen heeft voor deze praktische regeling.



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

## 2.2 Levering of dienst

Het verstrekken van voedingsmiddelen voor gebruik ter plaatse binnen het kader van het hotel-, café-, restaurant-, pension- en aanverwant bedrijf is een dienst. Deze verstrekkingen vallen niet onder post *a* 1, maar worden in post *b* 12 onder het verlaagde btw-tarief gebracht.

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

De activiteiten van een partyservice vormen dienstverrichtingen tenzij spijzen worden geleverd zonder verder aanvullende diensten te verrichten of wanneer blijkens andere bijzondere omstandigheden de levering van de spijzen het overheersende bestanddeel van de handeling is.<sup>4</sup>

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

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

Het moet gaan om eet- en drinkwaren die bestemd zijn en normaliter ook worden gebruikt voor menselijke consumptie. De daadwerkelijke bestemming en de vraag of ze uiteindelijk worden geconsumeerd, is dus niet van belang.

Voorbeelden van goederen die onder de post vallen:

- 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.

Voorbeelden van goederen die niet onder de post vallen:

- pruimtabak en dergelijke genotmiddelen;
- producten die in het algemeen niet door mensen worden geconsumeerd, zoals bevroren spiering die als aasvis wordt verkocht aan sportvissers.

### 4. Ingrediënten (onderdeel b van de post)

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

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

Bij ingrediënten gaat het om een breed scala aan producten: niet alleen producten die zijn vervaardigd uit natuurlijke grondstoffen maar ook producten die zijn vervaardigd uit chemische grondstoffen.

Producten waarvan alleen bepaalde – bijvoorbeeld aromatische – bestanddelen opgaan in de eet- en drinkwaren zijn ook aan te merken als ingrediënten (zoals koffie, thee, kruidnagels en laurierbladeren).

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

Voorbeelden:

<sup>4</sup> HvJ 10 maart 2011, C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09 (Manfred Bog)



Wel bestemd voor menselijke consumptie	Niet bestemd voor menselijke consumptie
tafelazijn	schoonmaakazijn
koolzuurgas (CO <sub>2</sub> ) 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 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.

De levering van stikstofcapsules, gevuld met lachgas, die zijn bestemd voor de bereiding van slagroom, is niet belast naar het verlaagde btw-tarief. Het lachgas wordt wel gebruikt voor de bereiding van de slagroom, ze gaat echter niet geheel of ten dele daarin op.

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

#### **5.1 Algemeen**

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

#### **5.2 Kruidenpreparaten**

Voorbeelden van goederen die onder de post vallen:

- kruidenextracten waarvan volgens de gebruiksaanwijzing per keer enige druppels in water moeten worden opgelost;
- kruidenhoestsiropen;
- bloesem- en bloemenremedies. Bloesem- en bloemenremedies zijn tincturen – gemaakt van de bloesems van wilde struiken, bomen en planten – waarmee menselijke emoties worden beïnvloed;
- door homeopaten verstrekte (kruiden)preparaten die niet zijn aan te merken als geneesmiddel in de zin van post a 6 van Tabel I.

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

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

### *6. Alcoholhoudende dranken*

#### **6.1 Algemeen**

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





die alcohol bevatten) vallen niet onder het begrip alcoholhoudende dranken maar onder het begrip voedingsmiddel. De vergoeding voor alcoholhoudende dranken (ook bij all-in prijzen voor eten en drinken) valt nooit onder het verlaagde btw-tarief.

## **6.2 Alcoholhoudende essences**

Alcoholhoudende essences worden niet als alcoholhoudende dranken aangemerkt. Als zij kennelijk zijn bestemd voor de bereiding van eet- en drinkwaren die aan het verlaagde btw-tarief zijn onderworpen, vallen zij onder het verlaagde btw-tarief.

### *7. Verstrekking van voedingsmiddelen door commerciële internaten*

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

## **POST A 2**

### *1. Inhoud van de post*

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

### *2. Algemeen*

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

### *3. Granen*

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

Voorbeelden van goederen die onder de post kunnen worden gerangschikt:

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

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

### *4. Peulvruchten*

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

Niet onder de post vallen:

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

## **POST A 3**

### *1. Inhoud van de post*

*pootgoed bestemd voor de teelt van groenten en fruit;*



## 2. Achtergrond van de post

De toepassing van het verlaagde btw-tarief op pootgoed voor groenten en fruit heeft een relatie met de toepassing van de landbouwregeling van artikel 27 van de wet. Voor de toepassing van die regeling komen leveringen van goederen die zijn vermeld in Tabel I, onderdeel a, bij de wet, in aanmerking die door een landbouwer worden verricht in zijn hoedanigheid van landbouwer.

## 3. Pootgoed

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

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

### POST A 4

#### 1. Inhoud van de post

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

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

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

Voorbeelden van dergelijke dieren zijn:

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

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

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

#### 2.2 Fokmerries en dekhengsten

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

#### Goedkeuring

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



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

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

### 3. Slachtafvallen (onderdeel c van de post)

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

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

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

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

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

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

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

Onderdeel d van de post is van toepassing op de levering en invoer van goederen, zoals sperma en embryo's, bestemd voor de voortplanting van de in onderdeel a en b bedoelde dieren. Het gaat hier om de levering van deze goederen. De dienst van het kunstmatig insemineren en het transplanteren van embryo's valt niet onder deze post, maar onder post b 13, onderdeel b (zie onderdeel 4 van de toelichting op dat onderdeel).

## POST A 6

### 1. Inhoud van de post

*geneesmiddelen als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onder b, van de Geneesmiddelenwet, voorbehoedmiddelen, infusievloeistoffen, alsmede kennelijk voor geneeskundige doeleinden bestemde inhalatiegassen;*

### 2. Geneesmiddelen

#### 2.1 Definitie van het begrip 'geneesmiddel' (artikel 1, eerste lid, onder b, van de Geneesmiddelenwet)

Een geneesmiddel is een substantie die of een samenstel van substanties dat is bestemd om te worden toegediend of aangewend voor dan wel op enigerlei wijze wordt gepresenteerd als zijnde geschikt voor:

- 1e. het genezen of voorkomen van een ziekte, gebrek, wond of pijn bij de mens, of
- 2e. het stellen van een geneeskundige diagnose bij de mens, of
- 3e. het herstellen, verbeteren of anderszins wijzigen van fysiologische functies bij de mens door een farmacologisch, immunologisch of metabolisch effect te bewerkstelligen.

Uit de definitie van het begrip geneesmiddel volgt dat een product een geneesmiddel is op basis van zijn therapeutische of profylactische werking (toedieningscriterium) of op basis van zijn presentatie (aandieningscriterium). Deze criteria zijn niet cumulatief: een product kwalificeert als geneesmiddel als het aan één van beide criteria voldoet.



### 2.1.1. Aandieningscriterium

Aan het aandieningscriterium is voldaan als met een product een therapeutische (genezende) werking wordt geclaimd met betrekking tot ziekten (medische claim) of als het door zijn wijze van presentatie bij een gemiddelde consument de indruk wekt dat het een therapeutische of profylactische werking heeft (therapeutische indicatie)<sup>5</sup>.

#### *Medische claim*

De claim moet betrekking hebben op het voorkomen, behandelen of genezen van ziekte<sup>6</sup>, gebrek, wond of pijn bij de mens. Hierbij is niet van belang of het product ook daadwerkelijk de geclaimde therapeutische werking heeft.

Een medische claim moet worden onderscheiden van een gezondheidsclaim. Niet iedere claim die appelleert aan de gezondheid is een medische claim. Waar medische claims zijn gericht op het voorkomen, behandelen of genezen van een aangetaste gezondheid zijn gezondheidsclaims aanduidingen of aanbevelingen die stellen, de indruk wekken of impliceren dat er een verband bestaat tussen het product en de positieve effecten ervan op de gezondheid van de gebruiker.

De stichtingen Keuringsraad Openlijke Aanprijzing Geneesmiddelen (KOAG) en Keuringsraad Aanprijzing Gezondheidsproducten (KAG) hebben samen met marktpartijen regels vastgesteld voor publieksreclame voor geneesmiddelen, medische (zelfzorg) hulpmiddelen en gezondheidsproducten. De Keuringsraad houdt namens de stichtingen KOAG en KAG toezicht op de naleving van deze regels. De Code voor de Aanprijzing van Gezondheidsproducten (CAG) ziet op de categorie producten (gezondheidsproducten) die qua aanprijzing en/of verschijningsvorm een verwantschap hebben met geneesmiddelen. Het onderscheid tussen gezondheidsproducten en geneesmiddelen komt met name neer op het soms subtiele onderscheid in aanprijzing. In de bij de CAG behorende Indicatieve lijst gezondheidsaanprijzingen worden voorbeelden gegeven van toegelaten en niet-toegelaten gezondheidsaanprijzingen<sup>7</sup>. Een toegelaten gezondheidsaanprijzing dient in dit kader nooit te worden beschouwd als een medische claim. Op basis van dit subtiele onderscheid in de aanprijzing van geneesmiddelen en gezondheidsproducten worden bijvoorbeeld cosmeticaproducten of kruidenmiddelen met een toegestane gezondheidsclaim niet als geneesmiddelen aangemerkt. Een niet-toegelaten gezondheidsaanprijzing kan een medische claim impliceren; dit moet van geval tot geval worden getoetst.

#### *Therapeutische indicatie*

Uit jurisprudentie van het Hof<sup>8</sup> van Justitie volgt dat bij de therapeutische indicatie breed wordt gezien hoe een product wordt gepresenteerd. Daarbij zijn onder meer relevant de aard van de producten, het verkoopkanaal, de markt waartoe de consument het product zal rekenen en de uiterlijke vorm van het product.

### 2.1.2. Toedieningscriterium

Als een product voldoet aan het toedieningscriterium is sprake van een geneesmiddel naar werking. Onder een geneesmiddel naar werking valt alleen de enkelvoudige of samengestelde substantie waarvan wetenschappelijk is vastgesteld dat het kan worden gebruikt en daadwerkelijk geschikt is om fysiologische functies te herstellen, te verbeteren of te wijzigen door een farmacologisch, immunologisch of metabolisch effect te bewerkstelligen of om een medische diagnose te stellen<sup>9</sup>.

#### *Fluoridetandpasta en zonnebrand met UV-A of UV-B-filter*

Op 11 november 2016 heeft de Hoge Raad op basis van de feiten in de desbetreffende zaak beslist dat het verlaagde btw-tarief voor geneesmiddelen van toepassing is op tandpasta met natriumfluoride en zonnebrandmiddel met UV-A en/of UV-B-filter<sup>10</sup>. Andere producten dan de producten waarover de Hoge Raad uitspraak heeft gedaan vallen alleen onder het verlaagde btw-tarief als zij voldoen aan het aandienings- en/of toedieningscriterium (zie hiervoor). Dit zal per product moeten worden beoordeeld.

<sup>5</sup> HvJ 30-11-1983, Van Bennekom, 227/82, ro 18

<sup>6</sup> Bij de beoordeling of een symptoom kan worden geduid als ziekte, wordt gebruik gemaakt van de 'classification of diseases' van de Wereldgezondheidsorganisatie (WHO), <http://apps.who.int/classifications/icd10/browse/2016/>

<sup>7</sup> Voor meer informatie zie de website van de Keuringsraad KOAG/KAG, [www.koagkag.nl](http://www.koagkag.nl)

<sup>8</sup> HvJ 28-10-1992, Ter Voort, C-219/91; HvJ 30-11-1983, Van Bennekom, C-227/82, HvJ 15-11-2007, Commissie-Duitsland, C-319/05

<sup>9</sup> HvJ 15 januari 2009, C-140/07 (Hecht-Pharma GmbH r.o. 26).

<sup>10</sup> Hoge Raad 11 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2560



Van een geneesmiddel kan ook sprake zijn als het geneesmiddel onderdeel uitmaakt van een samengesteld product zoals:

- gevulde injectiespuiten;
- gassen die geneesmiddelen bevatten;
- vernevelaars gevuld met geneesmiddelen;
- pleisters die geneesmiddelen bevatten;
- implantaten die geneesmiddelen bevatten;
- spiraaltje dat hormonen (oestrogeen) afgeeft;
- ioniserend apparaatje, dat via de huid medicijnen afgeeft;
- wondbehandelingsmiddelen met geneesmiddelen;
- wortelkanaalvullende middelen met geneesmiddelen.

## 2.2 Geneesmiddelen in de zin van de post

- De definitie van het begrip 'geneesmiddel' onder 2.1 heeft tot gevolg dat 'in vivo diagnostica' onder de post vallen. Middelen voor het stellen van een medische diagnose via een laboratorium-onderzoek, de 'in vitro diagnostica', vallen niet onder de post.
- Producten die naar spraakgebruik (primair) een andere functie hebben dan de functie van geneesmiddel, zoals verzorgingsproducten en cosmetica, vallen buiten het toepassingsbereik van de post. Niet onder de post vallen daarom:
  - de van oudsher bekende huismiddelen voor het opheffen van bepaalde kwalen of voor het versterken van de algemene fysieke gesteldheid van de mens (zoals bijvoorbeeld Pleegzuster Bloedwijn, wonderolie, glycerine, kamferspiritus en venkelwater);
  - collageen implantaten, steriele implantaten die in hoge mate gezuiverd rundercollageen bevatten en die zijn bestemd om in de menselijke huid te worden geïnjecteerd ter correctie van onregelmatigheden in de (opper)huid (zoals acnelittekens, fronslijnen en rimpels);
  - huidbeschermende preparaten die worden gebruikt als onderlaag voor verband ten einde de huid tegen beschadiging, irritatie, bloeding of ontsteking te beschermen bij de verwijdering van het verband (zie ook onderdeel 10 bij post a 8);
  - zogenoemde 'handalcoholen', producten die worden toegepast voor de desinfectie van de handen of van de intacte huid.
- Geneesmiddelen in de zin van de Geneesmiddelenwet vallen soms mede of zelfs uitsluitend onder de werking van een specifieke wettelijke regeling. Voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief is dit niet van belang. Zo kan dit btw-tarief ook worden toegepast op de geneesmiddelen in farmaceutische vorm waarvoor mede het bepaalde in de Opiumwet (*Stb.* 1928, 167) van toepassing is (opiaten) en op geneesmiddelen waarvoor mede het bepaalde in de Kernenergiewet (*Stb.* 1963, 82) van toepassing is (de zgn. radiofarmaca).
- Dialysevloeistoffen zijn doorgaans aangemerkt als geneesmiddelen in de zin van de Geneesmiddelenwet (ze zijn als zodanig herkenbaar via het aan hen toegekende RVG-nummer) en vallen daarom onder de post. Bestanddelen voor nierdialysevloeistoffen zoals vloeibare nierdialyseconcentraten en bicarbonaat moeten op hun eigen merites worden beoordeeld. Bestanddelen met een RVG-nummer vallen onder de post. Bestanddelen (concentraten) zonder RVG-nummer kunnen onder de post vallen als ze naar aandiening en/of toediening een geneesmiddel zijn in de zin van de Geneesmiddelenwet. Of een dergelijk bestanddeel (concentraat) in een individueel geval voldoet aan het aandienings- en/of toedieningscriterium zal aan de hand van alle feiten en omstandigheden moeten worden beoordeeld. Nierdialyseconcentraten met een CE-markering als medisch hulpmiddel die in de aandiening een medische claim bevatten zoals bedoeld in onderdeel 2.1 en die alleen worden geproduceerd en gebruikt voor nierdialyse-doeleinden zijn geneesmiddelen in de zin van de Geneesmiddelenwet en vallen onder de post.
- Botregeneratieve producten worden gebruikt om defecten in botten te herstellen. Botregeneratieve producten kunnen een synthetische basis hebben maar ook een natuurlijke basis (bestanddelen zijn dan afkomstig van dieren of overleden mensen; ook kan sprake zijn van lichaamseigen bot). Het basismateriaal wordt op een zodanige manier bewerkt dat een product ontstaat dat te vergelijken is met 'eigen' bot. Nadat het botregeneratieve product is geïmplanteerd in het defecte bot zorgt het ervoor dat het lichaam zelf weer botweefsel aanmaakt waardoor het defecte bot herstelt of aangroeit. Botregeneratieve producten zijn bestemd voor eenmalig gebruik en worden toegepast in de tandheelkunde en orthopedie. Gelet op de functie (herstel van botstructuren) zijn botregeneratieve producten aan te merken als geneesmiddelen in de zin van de post, ongeacht of het geïmplanteerde materiaal na korte of langere tijd weer uit het lichaam verdwijnt.
- Een drukmeetset, bestemd voor het meten van drukverschillen in verschillende weefsels met als doel om op de juiste plaats in het lichaam een narcosevloeistof in te spuiten, valt niet onder de post.
- Een middel om het inslikken van medicijnen te vergemakkelijken valt niet onder de post;
- Een verzegelde radioactieve (stralings)bron die binnen het lichaam wordt ingezet bij de zogenoemde brachytherapie (bestrijding van tumoren) valt niet onder de post omdat de metabolische werking (het middel wordt door het lichaam zelf weer uitgescheiden) ontbreekt.



## 2.3 (Niet) geregistreerde geneesmiddelen

Met de komst van de Geneesmiddelenwet per 1 juli 2007 wordt de term '(niet) geregistreerde geneesmiddelen' niet langer gebruikt. In bedoelde wet is sprake van 'het verlenen van een handelsvergunning' aan degenen die een product als geneesmiddel in de handel willen brengen. Omdat materieel niets is gewijzigd en in de praktijk (ook bij VWS) nog steeds sprake is van (niet) geregistreerde geneesmiddelen, blijven die termen hierna gehanteerd.

### 2.3.1 Geregistreerde geneesmiddelen

Op grond van de Geneesmiddelenwet is het verboden om een geneesmiddel zonder handelsvergunning, parallelhandelsvergunning of expliciete vrijstelling op de markt te brengen. Vrijwel alle geneesmiddelen zijn geregistreerd. Dit geldt voor zowel de reguliere als de homeopathische geneesmiddelen. De door het College ter beoordeling van geneesmiddelen (CBG) 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 (Stcrt. 29 juni 2007, nr. 123) is aangegeven aan welke voorwaarden (ten aanzien van aanduiding en dergelijke) homeopathische geneesmiddelen moeten voldoen.

### 2.3.2 Niet geregistreerde geneesmiddelen

Er zijn ook geneesmiddelen die (nog) niet zijn geregistreerd. Het betreft bijvoorbeeld geneesmiddelen die zich nog in het stadium van proefneming bevinden of geneesmiddelen die voor een individueel geval in een apotheek worden bereid. Ook medische hulpmiddelen<sup>11</sup> waarvoor een medische claim is toegestaan hebben geen registratie als geneesmiddel omdat ze al zijn geregistreerd als medisch hulpmiddel (herkenbaar aan een CE-markering).

## 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. 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 door middel van een infuus te worden toegediend. Een spoelvloeistof voor het spoelen van een (verblijfs)katheter (een wat samenstelling betreft op een infusievloeistof gelijkende zoutoplossing) is overigens 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 en/of de opslag van bloed, bloedcomponenten en/of infusievloeistoffen en komen daarmee in aanraking en

<sup>11</sup> Een medisch hulpmiddel is elk medisch instrument, toestel of apparaat, elke stof of elk ander artikel dat door de fabrikant is bestemd om bij de mens te worden gebruikt om ziektes of handicaps op te sporen, te behandelen of te verlichten of om ziektes te voorkomen (Rl. Medische Hulpmiddelen, 93/42/EEG).



– de hulpmiddelen voldoen aan de eisen die zijn gesteld in het Besluit medische hulpmiddelen.<sup>12</sup> Onder de in dit onderdeel van de post bedoelde steriele medische hulpmiddelen kunnen worden gerangschikt steriele, voor eenmalig gebruik bestemde

- infusiesets;
- transfusiesets;
- verlengslangen;
- infusiekranen;
- infuus- en bloedfilters;
- drukmeetsets;
- adaptors;
- lege zakken;
- bloedafnamehulpmiddelen zoals bloedlijnen voor hartlongmachines;
- wafers: hulpstukken waarmee de slangen van verschillende bloedzakken worden doorgesneden en aan elkaar kunnen worden gelast.

Ook de verwerkingsset van het intercept blood system valt onder het verlaagde btw-tarief. 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 (Rechtbank Haarlem, 23 april 2009, nr. AWB 08/03677). Losse herbruikbare naalden, katheters en dergelijke, die worden gebruikt om stoffen aan de patiënt toe te dienen worden, omdat hierbij de wensen van de gebruikers een zeer belangrijke rol spelen, nooit in een totaalsysteem geleverd. Losse katheters kunnen onder post a 37 vallen. Losse naalden vallen onder het algemene btw-tarief. (Wegwerp)naalden die onlosmakelijk zijn verbonden met bloedlijnen of infusiesets vallen onder deze post.

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

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

Blaasspoellijnen, katheterspoellijnen, intraveneuze katheters, afzuigkatheters en urologiekatheters 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, niet onder het verlaagde btw-tarief. Dat geldt ook als het doel van de in de bloedbuisjes aanwezige middelen niet verder reikt dan het afgenomen bloed geschikt te maken voor verder onderzoek, bijvoorbeeld door het voorkomen van stolling of door het afsplitsen van bestanddelen.

## 6. 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.

Het inhalatiegas INOmax voor de behandeling van pulmonaire hypertensie bij pasgeborenen valt onder de post. De levering van de INOmax en de terbeschikkingstelling van de daarbij behorende

<sup>12</sup> Besluit van 30 maart 1995, Stb. 1995, 243.



INO-apparatuur (INOvent, INOcal en de INOmeter) wordt als één prestatie aangemerkt, namelijk als de levering van medisch inhalatiegas. INOmax kan niet worden toegediend zonder de bijbehorende INO-apparatuur. Vanuit de afnemer staat de levering en toediening van het inhalatiegas centraal. De elementen afzonderlijk hebben geen praktisch nut.

### *7. 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 waarop het verlaagde btw-tarief van toepassing is.

## **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 diergeneesmiddel in de zin van de Wet Dieren (*Stb.* 2011, 345) zijn belast naar het verlaagde btw-tarief. Voorwaarde is dat zij worden toegepast bij of aan het dier zelf (in vivo gebruik). Niet onder het verlaagde btw-tarief vallen daarom de middelen die nodig zijn om een diagnose te stellen en die daartoe worden toegepast op weefsel dat, of lichaamsvloeistoffen die, uit dieren afkomstig zijn (in vitro gebruik). Ook middelen die in de verblijfsomgeving van het dier worden toegepast, vallen niet onder de post.

### *3. Diergeneesmiddel*

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

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

### *4. Dierenartsen*

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

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

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





## POST A 8

### 1. Inhoud van de post

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

### 2. Verbandmiddelen

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

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

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

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

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

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

*Geen verbandmiddelen zijn:*

- gebruiksartikelen zoals kleding, schoeisel en verbandsokken die ook een therapeutische werking bezitten;
- een zogenoemd scheur-, krab- of verbandpak. Dit product is aan te merken als een gebruiksartikel. Een scheur-, krab- of verbandpak dat uit één stuk bestaat en dient ter fixatie van incontinentiemateriaal valt onder de post;<sup>13</sup>

### 3. Watten

Onder watten zijn te begrijpen celstofwatten, geïmpregneerde watten, verbandwatten, vette watten, steriele wattenstaafjes die zijn bestemd voor chirurgische doeleinden en dergelijke producten. Niet onder de post vallen autopoetswatten, bijouteriewatten (juwelierswatten), poederdonsjes, toiletwatten en niet-steriele wattenstaafjes enz.

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 (daaruit volgt indeling in klasse 2 of hoger van de zgn. lijst van Bernink);
- flexibele (kunst)stof omhulsels die zijn 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.

<sup>13</sup> 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.

### *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 hechtnietjes en -clips.

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

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;
- katheterpleisters: speciaal gevormde pleisters die worden gebruikt om katheters op hun plaats te houden;
- sporttapes die specifiek zijn ontwikkeld voor gebruik op het lichaam en die dienen om (de gevolgen van) blessures te bestrijden of te voorkomen.

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

## 9. Spalken

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

- buigzame aluminium strips voor de behandeling van gebroken vingers;
- scharnierende spalken zoals knie- en elleboogscharnieren;
- verstelbare hielbakjes van kunststof of metaal;
- thermoplastisch polyethyleen schuim (plastazote) dat wordt gebruikt voor de vervaardiging van bijvoorbeeld lichte spalken.

Een redressiehelm die wordt gebruikt om schedelafwijkingen van een baby of jong kind te corrigeren,



is geen spalk in de zin van de post. Ook loopsteunen, producten die luxatie van de heup voorkomen en producten die de knie ondersteunen als de kruis- of kniebanden zijn gescheurd zijn geen spalken. Deze producten voldoen niet aan de voorwaarde dat zij een gewricht fixeren.

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

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

#### *Proceduretrays*

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

#### *VAC*

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

De voor eenmalig 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 geïmplanteerd ter afsluiting van een defect in – onder meer – het kaakbot. Botregeneratie-membranen kunnen van verschillende materialen zijn vervaardigd (kunststof, maar ook dierlijk of humaan weefsel). De membranen zijn al dan niet door het menselijk lichaam afbreekbaar. Gelet op hun eigenschappen en toepassingsmogelijkheden zijn de membranen op één lijn te stellen met verband- of hechtmiddelen. Ze kunnen daarom onder de post worden gerangschikt.

Ook ander botvervangend materiaal dat zorgt voor het bijhouden van omliggend bot en dat nieuw eigen lichaamsbot laat opkomen op plaatsen waar het botvervangend materiaal is aangebracht (omdat daar bot is weggeslagen) kan onder de post worden gerangschikt. Botregeneratieve producten vallen onder post a 6.

#### *Tourniquet*

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

*Voorbeelden van goederen die niet onder de post vallen:*

- operatielakens, slopen, afdekdoeken en dergelijke afdekmaterialen (al dan niet steriel en/of voor eenmalig gebruik of voorzien van een stukje incisiefolie), operatiemaskers, operatiekapjes, overtrekken, spuugdoekjes en dergelijke;
- gebruiksartikelen met een bepaalde therapeutische en/of (veronderstelde) heilzame werking zoals speciale (reuma)hemden, steunkousen, 'medische' schapenvachten e.d.;
- huidbeschermende preparaten, inclusief barrièrefilms, die worden gebruikt als onderlaag voor verband om de huid bij verwijdering van dat verband te beschermen tegen beschadiging, irritatie, bloeding of ontsteking;
- proprioceptieve inlegzolen ter verbetering van de lichaamshouding en beweging (zie ook onderdelen 7.2 en 11 bij post a 35).



## 11. Verbanddozen

Tot de in de post genoemde gevulde verbanddozen behoren ook gevulde verbandetuis en zakapothe-ken.

## 12. Damesverband

Inwendig en uitwendig damesverband en inlegkruisjes vallen onder de post. Ook de zogenoemde 'keeper', een rubberen reservoirtje met een inhoud van 30 cc dat ertoe dient menstruatiedoed 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. Ik keur goed dat ook zoogcompressen, kraampakketten (met o.a. kraamverband) en sluitlakens onder de post worden gerangschikt. Ook herbruikbare zoogkom-pressen van siliconen vallen onder de post.

## 14. Incontinentiematerialen

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

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

Voorbeelden van absorberende producten zijn:

- (pyjama)luierbroekjes die speciaal zijn ontwikkeld voor kinderen vanaf vier jaar en/of met een gewichtsklasse van 17 tot 30 kilogram;
- speciale luiers voor incontinentie gehandicapte kinderen die op recept van een arts door apothe-kers worden verstrekt. Hierbij dient de apotheker met behulp van het recept van een arts aanneme-lijk 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 (de zgn. 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.<sup>14</sup>

De levering van de tot plaswekkersets (sets die ertoe dienen bedplassen bij kinderen van 6 jaar en ouder op te heffen) behorende plasbroekjes en plasmatten kunnen onder de post worden gerang-schikt. 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 toepas-sing 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 aangebo-den.

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

*Voorbeelden van goederen die niet onder de post vallen:*

<sup>14</sup> Rechtbank Gelderland, 16 april 2013, AWB 11/5296.



- speciaal voor incontinenten 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;

### *15. Dierverbandmiddelen*

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

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

### *16. Verbandmiddelensets*

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

#### *Goedkeuring*

Ik keur goed dat een set die is samengesteld uit verbandmiddelen, een bakje of schaaltes 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.

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

Niet onder de post vallen:

- gedemineraliseerd, ontijzerd en onthard water;



- zeewater en rivierwater, al dan niet bestemd voor wetenschappelijke doeleinden;
- ijs en stoom.

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 en/of installaties op de aanwezigheid van legionellabacteriën door een waterleidingbedrijf.

## POST A 29 (vanaf 1 juli 2012)

### 1. Inhoud van de post

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

### 2. Algemeen

Kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten zijn gedefinieerd in artikel 2a, eerste lid, onderdeel *m*, van de wet in verbinding met artikel 4, tweede lid, van de uitvoeringsbeschikking en de bij die beschikking behorende bijlage J. Het verlaagde btw-tarief geldt voor leveringen en opleveringen (zie de toelichting op post b16).

### 3. Kunstvoorwerpen

#### 3.1 Algemeen

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

- 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);
- 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 (GN-code 6304 00 00), met de hand vervaardigd volgens originele ontwerpen van kunstenaars, mits er niet meer dan acht exemplaren van elk zijn;
  - e. unieke voorwerpen van keramiek, geheel van de hand van de kunstenaar en door hem gesigneerd;
  - f. emailwerk op koper, geheel met de hand vervaardigd tot maximaal acht genummerde en door de kunstenaar of het atelier gesigneerde exemplaren, met uitsluiting van sieraden, juwelen en edelsmeedwerk;
  - g. foto's die genomen zijn door de kunstenaar, door hem of onder zijn toezicht zijn afgedrukt, gesigneerd en genummerd, met een oplage van maximaal 30 exemplaren voor alle formaten en dragers samen.

### 3.2 Kunstenaar

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

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

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

### 3.3 Gebruiksvoorwerpen

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

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

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

### 3.4 Schilderijen enz. (post 1, onderdeel a, bijlage J)

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

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

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

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

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

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

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

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

### *3.8 Verhuur van kunstvoorwerpen*

#### *Goedkeuring*

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

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

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

De lopende contracten van abonnementshouders die gebruik maakten van de tot de inwerkingtreding van dit besluit geldende goedkeuring worden gerespecteerd.





## 4. Voorwerpen voor verzamelingen

### 4.1 Algemeen

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## 5. Antiquiteiten

### 5.1 Algemeen

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

### POST A 30

#### 1. Inhoud van de post

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

#### 2. Boeken

### 2.1 Algemeen

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

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

De hoedanigheid van de leverancier is niet van belang.

Losbladige boeken en losse banden voor boeken die samen met de inhoud worden geleverd, kunnen onder de post worden gerangschikt. Van belang is daarbij dat de inhoud van deze uitgaven voor



iedere afnemer gelijk is en dat de tekst en afbeeldingen op de afzonderlijke bladzijden samenhang vertonen.

Voorbeelden van drukwerken die onder de post kunnen worden gerangschikt:

- i. een 'boekbol': een boek in de vorm van een 3D-bol, bevestigd op een standaard en draaiend te lezen;
- j. borduur- en handwerkpatronen, voor zover bestaande uit een samenstel van meerdere aan de rug samengehechte pagina's, vervat in een verharde kaft en met een omvang van minimaal 8 pagina's. De pagina's zijn genummerd en er wordt informatie gegeven over de schrijver/ontwerper van de patronen en de uitgever. De borduur- en handwerkpatronen hebben de uiterlijke verschijningsvorm van een boek;
- k. catalogi voor leesbibliotheken en boekhandelaren;
- l. digitale fotoboeken (vanaf 18 december 2009);
- m. fotoboeken met door een professionele fotograaf ingeplakte foto's;
- n. 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;
- o. jaarverslagen van bedrijven;
- p. kleurboeken, al dan niet voorzien van teksten en/of versjes en dergelijke, mits zij de uiterlijke verschijningsvorm van een boek hebben;
- q. 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;
- r. losse muziekguitgaven;
- s. spoorboekjes en dienstregelingen voor autobusondernemingen van minimaal 8 pagina's;
- t. standaard collegedictaten;
- u. stripboeken;
- v. supplementen op boeken;
- w. 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;
- x. voorbedrukte postzegelalbums (vanaf 12 april 2011);
- y. zogenoemde blinde atlanten.

Voorbeelden van drukwerken die niet onder de post vallen:

- z. bestekken voor woningbouw en dergelijke;
- aa. blocnotes;
- bb. bb. 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;
- cc. huishoudelijke reglementen en statuten van verenigingen of stichtingen;
- dd. kantoor-, zak- of schoolagenda's, al dan niet voorzien van een informatief gedeelte;
- ee. lege fotoalbums;
- ff. losse banden voor boeken en stofomslagen voor boeken;
- gg. met tekst en/of illustraties bedrukte planovellen, die deel gaan uitmaken van een werk dat in gereede staat als een boek kan worden aangemerkt;
- hh. muziekschrijfboeken;
- ii. muntalbums bestaande uit ringbanden met transparante plastic opbergvellen die voorbedrukte kaarten met afbeeldingen van originelen kunnen bevatten;
- jj. notitieboekjes;
- kk. plakboeken;
- ll. poëziealbums;
- mm. 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;
- nn. schetsboeken;
- oo. schoolboekenlijsten.

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

## **2.2 Schoolboeken e.d.**

### **2.2.1 Algemeen**

Uitgevers van schoolboeken en ander lesmateriaal voor het primair-, voortgezet-, middelbaarberoeps- en hoger onderwijs bieden hun producten aan in de vorm van een leerpakket (leermethode) aan



onderwijsinstellingen of rechtstreeks aan de leerlingen c.q. studenten van die instellingen. De leerpakketten bevatten dikwijls een leerboek, een werkboek of werkschrift, een docentenboek met eventueel cd-roms, maar ook andere artikelen zoals een kopieerboek, wandplaten, bewaarmappen en ringbanden.

### **2.2.2 Werkboeken en werkschriften**

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

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

### **2.2.3 Digitale educatieve informatie op fysieke dragers**

Het verlaagde btw-tarief is van toepassing op de levering van fysieke dragers, zoals een dvd of een cd-rom, waarop digitale educatieve informatie is aangebracht die kennelijk uitsluitend of nagenoeg uitsluitend is bestemd voor het onderwijs (het 'onderwijs criterium', zie punt 3).

Daarbij geldt het volgende:

1. Vóór het op de markt brengen van een nieuw digitaal educatief product beoordeelt de uitgever, zonodig in samenspraak met de Belastingdienst, of dat product voldoet aan de voorwaarden voor toepassing van het verlaagde btw-tarief (zie punt 3). Zolang aan de voorwaarden wordt voldaan kan dat product, ook door andere ondernemers, onder het verlaagde btw-tarief worden geleverd.
2. Als er andere fysieke dragers op de markt komen waarop uitgever digitale educatieve informatie aanbrengen (bijvoorbeeld usb-sticks) vindt overleg plaats met de Belastingdienst om te beoordelen of de betreffende producten onder het verlaagde btw-tarief kunnen vallen.
3. Als noodzakelijke voorwaarde voor toepassing van het verlaagde btw-tarief geldt dat het product is/wordt voorgeschreven door een onderwijsinstelling (zie onderdeel 7). 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.
4. 'Hybride' producten. Hiermee worden bedoeld cd-roms, dvd's of andere fysieke dragers die voldoen aan de voorwaarden voor toepassing van de tabelpost en waarbij tevens is voorzien in toekomstige updates van de daarop aangebrachte informatie (en/of links naar het internet). Als de oorspronkelijke cd-rom, dvd of andere 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 via downloaden van internet).

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 het basisproduct en is als zodanig niet zelfstandig te gebruiken. In dat geval is steeds het verlaagde btw-tarief van toepassing, dus zowel als de update wordt geleverd op een fysieke drager als wanneer de update wordt geleverd via internet;
  - b. De update kan niet worden aangemerkt als bijkomend maar heeft een zelfstandige gebruiksfunctie. Als 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. Als de update wordt geleverd in de vorm van een link naar het internet die door de afnemer moet worden gedownload, is sprake van een zelfstandige dienst waarop het algemene btw-tarief van toepassing is.
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. Als internetlinks kunnen worden aangemerkt als accessoire bij de informatie die op de fysieke drager staat en daarvoor éénmalig bij de levering van die fysieke drager een vergoeding wordt berekend, kan op het geheel het verlaagde btw-tarief worden toegepast.



7. '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. Daaronder vallen ook instituten die beroepsonderwijs verstrekken als bedoeld in artikel 8, eerste lid, onderdeel a, van het uitvoeringsbesluit en die niet zijn opgenomen in het Register Kort Beroeps Onderwijs, maar die overigens hetzelfde onderwijs verstrekken als instituten die wél daarin zijn opgenomen.
8. Digitale leermiddelen worden in toenemende mate door aanbieders via de cloud 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. Deze elektronische diensten worden belast naar het algemene btw-tarief.

## 2.3 Kopieerboeken

Kopieerboeken zijn losbladige uitgaven met te kopiëren lesmateriaal, vevat in een ringband die speciaal voor de boeken is ontworpen. De boeken vallen onder het verlaagde btw-tarief. Het gekopieerde lesmateriaal wordt gebruikt in de lessen en wordt opgeborgen in een ringband. De ringbanden met de kopieën kunnen eveneens delen in het verlaagde btw-tarief.

## 2.4 Brochures

Brochures kunnen als boeken in de zin van de post worden aangemerkt als zij bestaan uit minimaal 32 pagina's die zijn voorzien van een omslag en die als een geheel zijn aaneengehecht. Een drukwerk bestaande uit een bundel kaarten die in een hoek is voorzien van een hechtpin waardoor de kaarten tot een waaier kunnen worden gedraaid, kan door de verschijningsvorm niet als een boek worden aangemerkt. Ditzelfde geldt voor een bundel aaneengehechte bladen als het de bedoeling is dat de bladen door de gebruiker worden losgemaakt.

## 2.5 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.

## 2.6 Boeken anders dan op schrift

De tabelpost geldt ook voor andere dan papieren fysieke dragers waarop de inhoud van een boek is aangebracht (zoals het geval is bij luisterboeken, boeken op dvd enz.).

## 2.7 Samengesteld product: boek en cd-rom of dvd

Als bij een boek een cd-rom of dvd met een andere inhoud dan het boek is bijgevoegd ter informatie en/of ter vermaak valt de levering van de cd-rom of de dvd 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 2.2.3). De bij een boek gevoegde cd-rom of dvd kan qua prijs een substantieel onderdeel vormen van het totale pakket. De levering van die cd-rom of dvd kan dan niet als bijkomstig worden aangemerkt. Voor de btw-heffing is sprake van de levering van twee afzonderlijke goederen (splitsing van prestaties). Op de levering van de cd-rom of dvd 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-rom 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-rom niet ook afzonderlijk worden aangeboden, kan de vergoeding worden gesplitst op basis van de gemaakte kosten en de aan elk artikel toe te rekenen winstopslag. Bij het toerekenen van de winstopslag wordt de verhouding van de gemaakte kosten als maatstaf gehanteerd.

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

## 3.1 Algemeen

Onder de post vallen uitgaven die regelmatig verschijnen, dat wil zeggen minstens drie maal per jaar op (nagenoeg) vaste tijdstippen. Onder de post vallen ook:



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

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

Verder kunnen bijvoorbeeld – als aan de hiervoor genoemde periodiciteits 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.

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.<sup>15</sup>

### 3.2 Bijvoegsels

Het komt voor dat tijdschriften samen met een bijvoegsel, bijvoorbeeld een receptenboekje, kortingsbonnen, cd's of cd-roms in één (plastic) verpakking worden geleverd. De beoordeling of sprake is van één of meer leveringen gebeurt met inachtneming van de criteria die het Hof van Justitie te Luxemburg in het arrest van 25 februari 1999, nr. C-349/96 (Card Protection Plan) heeft aangelegd. 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 of cd-rom (algemeen btw-tarief/zie onderdeel 2.2.3). Bij relatief kleine en/of eenvoudige bijgevoegde artikelen als receptenboekjes zal doorgaans sprake zijn van bijkomstige leveringen. De hele vergoeding is dan onderworpen aan het verlaagde btw-tarief.

#### 4. Informatie die op een andere manier wordt aangeboden

Bij dagbladen, weekbladen, tijdschriften en andere minstens driemaal per jaar periodiek verschijnende uitgaven in de zin van deze post betreft het drukwerk. Informatie die op een andere manier wordt aangeboden, valt niet onder de post. Hierbij kan onder meer worden gedacht aan de volgende leveringen en diensten:

- abonnee- en kabeltelevisie;
- cd's, cd-i's, cd-roms, dvd's, diskettes en magneetbanden;
- compactcassettes, videobanden en grammofoonplaten;
- het internet;
- het per faxbericht, e-mail of digitale media verzenden van (bijvoorbeeld) een nieuwsbrief.

#### 5. Drukwerken die hoofdzakelijk zijn aan te merken als reclamemateriaal

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

<sup>15</sup> Rechtbank Gelderland, 13 december 2016, ECLI:NL:RBGEL:2016:6620.



## 6. Verzenden van drukwerk

Het komt voor dat een ondernemer die drukwerk levert ook de opdracht krijgt om dat drukwerk (*boeken; dagbladen, weekbladen, tijdschriften en andere tenminste driemaal per jaar periodiek verschijnende 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 frankieerkosten, wordt gerekend tot de vergoeding voor de levering van het drukwerk. Dit geldt ook als er voor de werkzaamheden op de factuur een afzonderlijk bedrag in rekening wordt gebracht. Als het geleverde drukwerk 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 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 frankieerkosten 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 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 herkenningsstokken 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.

Sinds 1 januari 1998 kan de lijst van de onder de post opgenomen hulpmiddelen worden aangevuld en aangepast bij ministeriële regeling.

#### 3. Brailleartikelen

Computerapparatuur die uitsluitend door blinden kan worden gebruikt, valt onder de post. Het gaat bijvoorbeeld om (draagbare) notebookcomputers met een niet los te koppelen brailletoetsenbord. Braillehardware en -software kunnen onder de post worden ingedeeld als het gaat om los leverbare brailleaanpassingen voor computerapparatuur. Voorbeelden hiervan zijn brailleleesregels, -printers en -toetsenborden.

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

#### 4. Optische leesapparaten

Optische leesapparaten zijn toestellen die een in zwartdruk op papier aangebrachte tekst rechtstreeks omzetten naar een vorm die door blinden of slechtzienden 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 slechtzienden en die uitsluitend geschikt en ontworpen is voor die doelgroep valt 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 slechtzienden als bedoeld in de bij de wet behorende tabel I, onderdeel a, post 31, worden aangewezen:*

- a. a. *sprekende koortsthermometers, bloedsuikermeters en bloeddrukmeters die worden aangewend voor zelfdiagnose;*
- b. b. *programmatuur, alsmede de hiermee samenhangende apparatuur, die door middel van zogeheten spraakoutput er specifiek op is gericht visueel gehandicapten in staat te stellen om met computers te werken;*
- c. c. *programmatuur die grafische besturingssystemen omzet in voor zogeheten spraakoutput en brailleschrift begrijpelijke informatie;*
- d. d. *programmatuur die erop is gericht om conventionele geschriften met behulp van een scanner om te zetten in een door een computer te gebruiken tekst waardoor deze geschriften toegankelijk worden voor visueel gehandicapten;*
- e. e. *programmatuur die erop is gericht de weergave op het beeldscherm van een computer te vergroten en/of te laten contrasteren;*
- f. *bijzondere gezichtshulpmiddelen voor slechtzienden die gewoonlijk door een arts of een optometrist worden voorgeschreven en individueel worden aangemeten, te weten: 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 Nm 2X en bijbehorende toebehoren, en monoculaire handtelescopen.'*

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

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

#### 5.2.1 Spraaksoftware en -apparatuur (onderdeel b)

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

#### 5.2.2 Vertaalsoftware (onderdeel c)

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

#### 5.2.3 OCR (Optical Character Recognition, onderdeel d)

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

#### 5.2.4 Grootletterssoftware (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 Gezichtshulpmiddelen (onderdeel f)

De genoemde gezichtshulpmiddelen zijn bestemd voor (ernstig) slechtzienden. Deze hulpmiddelen worden individueel aangemeten en door een arts of een optometrist voorgeschreven.

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

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

Verder zijn aangewezen filterlenzen en filterglazen met een selectieve absorptie van het licht met een korte golflengte, al dan niet photochromatisch, mede gebruikt voor monochromasie van de blauwe kegeltjes en albinisme. Deze absorptie reikt verder dan enkel filtering van de UVB – UVA-straling. Brillen met zogenoemde filterlenzen met een selectieve absorptie van meer dan 400 Nn van het licht met korte golflengte zijn aan te merken als hulpmiddelen voor visueel gehandicapten en vallen onder de post.

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

### 5.4 Hulpmiddelen die niet onder de post vallen

Spraaksoftware en vergrotingssoftware voor GSM is software waarmee een gewone GSM 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)

Aan de post zijn per 1 januari 2007 leespennen, andere apparatuur met een vergelijkbare functie en programmatuur speciaal ontworpen voor gebruik door dyslectici toegevoegd.

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 die ervoor zorgt dat getypte teksten hardop worden voorgelezen, woorden fonetisch worden gespeld of woorden die hetzelfde klinken maar verschillende betekenissen hebben, worden voorzien van een korte uitleg of van een plaatje.

### 8. Verhuur hulpmiddelen

#### Goedkeuring

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

### POST A 32

#### 1. Inhoud van de post

*gas en minerale olie voor verwarming ter bevordering van het groeiproces van tuinbouwproducten. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld inzake de toepassing van deze post;*

#### 2. Tuinbouwproducten

Als tuinbouwproducten worden aangemerkt: groenten, fruit en sierteeltproducten.





Waterplanten zijn aan te merken als sierteelproducten.

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

### **3. Verwarming ter bevordering van het groeiproces**

Bij verwarming ter bevordering van het groeiproces gaat het om het verwarmen van kassen en warenhuizen waarin tuinbouwproducten worden gekweekt.

Verder kunnen onder de post worden gerangschikt de levering van gas en minerale olie als die producten worden gebruikt voor:

- de verwarming van bloembollenschuren voor bloemknopbevordering en kwaliteitsbehandeling van de bloembollen;
- de behandeling van bloembollen door verwarming van de grond via een buizenet;
- de teelt en het drogen van tuinbouwzaden;
- de verwarming ten behoeve van het prepareren van plantuitjes met het doel de kwaliteit van consumptie-uitjes te verbeteren;
- de opwekking van stoom voor het ontsmetten van tuinbouwgronden;
- het stomen (kiemvrij maken) van de mest die benodigd is voor het kweken van champignons;
- de verwarming van champignoncellen;
- de bestrijding van nachtvorst in boomgaarden met behulp van kachels;
- het forceren van rabarber en witlof;
- het in cellen in bloei trekken van trekheesters.

Bij het gebruik van petroleum voor verwarmingsdoeleinden ter bevordering van het groeiproces van tuinbouwproducten komt kooldioxide (CO<sub>2</sub>) vrij, die vaak wordt gebruikt om de groei van de tuinbouwproducten in gunstige zin te beïnvloeden. Als de petroleum uitsluitend voor het opwekken van kooldioxide wordt gebruikt, is de levering ervan belast naar het verlaagde btw-tarief.

### **4. Ministeriële regeling**

#### **4.1 Algemeen**

In de artikelen 34a tot en met 34c van de uitvoeringsbeschikking zijn nadere regels gesteld. Er zijn twee regelingen te onderscheiden:

- bij de levering van gas door middel van pijpleidingen aan tuinbouwers mogen de leverancier en de netbeheerder onder bepaalde voorwaarden direct het verlaagde btw-tarief toepassen;
- bij de levering van minerale olie en van op andere wijze gedistribueerd gas wordt het verlaagde btw-tarief via een teruggaaf aan de tuinbouwer – van het verschil tussen het algemene en het verlaagde btw-tarief – geëffectueerd.

#### **4.2 Gas en warmte**

##### **4.2.1 Algemeen**

De ondernemer die gas levert aan een tuinbouwer via pijpleidingen mag op grond van artikel 34a van de uitvoeringsbeschikking op die levering het verlaagde btw-tarief toepassen. De leverancier moet een door de tuinbouwer ondertekende verklaring kunnen overleggen waaruit blijkt dat deze het gas gebruikt voor verwarming ter bevordering van het groeiproces van tuinbouwproducten. Als een gedeelte van het gas niet wordt gebruikt voor verwarming ter bevordering van het groeiproces van tuinbouwproducten maar voor bijvoorbeeld de verwarming van een kantine, kantoorruimte, handelsactiviteiten of nevenactiviteiten, moet dit in de verklaring worden vermeld. Dat gedeelte moet in een percentage van het totale verbruik worden uitgedrukt.

Als door een onjuiste verklaring van een tuinbouwer te weinig belasting is voldaan, wordt die belasting met toepassing van artikel 20, tweede lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen van de tuinbouwer nageheven.

##### **4.2.2 Warmte**

Ik keur goed dat deze regeling ook wordt toegepast bij de levering van warmte door middel van een ondergronds leidingennet voor verwarming ter bevordering van het groeiproces van tuinbouwproducten. Dit kan bijvoorbeeld stadsverwarming zijn. Alle regels en aanwijzingen die zijn opgenomen in artikel 34a van de uitvoeringsbeschikking en in onderdeel 4.2.1 en 4.2.3 van dit besluit zijn van overeenkomstige toepassing.



#### **4.2.3 Procedure**

Voor het indienen van de verklaring geldt de volgende procedure. De tuinder moet de verklaring aan zijn leverancier en de netbeheerder verstrekken om voor toepassing van het verlaagde btw-tarief in aanmerking te komen. De verklaring moet de volgende gegevens bevatten:

- de dagtekening;
- naam en adres van de afnemer; en
- naam en adres van de leverancier c.q. de netbeheerder.

Voorts verwerkt de tuinbouwer in de verklaring de overige gegevens die volgens artikel 34a van de uitvoeringsbeschikking zijn vereist.

Volstaan kan worden met een eenmalige verklaring.

Bij wijziging van de gegevens moet de tuinbouwer binnen zes weken na die wijziging een nieuwe verklaring aan de leverancier en de netbeheerder sturen. Als het aardgas niet langer wordt gebruikt voor tuinbouwdoeleinden trekt de tuinbouwer zijn verklaring binnen zes weken in.

#### **4.2.4 Privé-gebruik**

Soms wordt een deel van het geleverde gas door de tuinbouwer gebruikt voor privédoeleinden (bijvoorbeeld huishoudelijk gebruik) en is geen aparte gasmeter voor het woonhuis aanwezig. Het verlaagde btw-tarief is niet van toepassing op het privé-gebruik. Voor de energiebelasting is in de Wet belastingen op milieugrondslag bepaald dat 5000 m<sup>3</sup> over een verbruiksperiode van twaalf maanden voor privé-gebruik in de heffing wordt betrokken als dat privé-gebruik niet afzonderlijk wordt gemeten. Voor de btw wordt hierbij aangesloten. Bij verbruiksperiodes korter dan twaalf opeenvolgende maanden wordt het privé-gebruik tijdsevenredig berekend over 5000 m<sup>3</sup> gas. In het tijdvak waarin de jaarlijkse afrekening wordt ontvangen, moet afrekening voor dit privégebruik plaatsvinden.

#### **4.2.5 Gas niet door middel van pijpleidingen geleverd**

Als het gas niet door middel van een pijpleiding wordt geleverd maar bijvoorbeeld in flessen of bulk (propana of butaan) kan de leverancier het verlaagde btw-tarief niet toepassen. De teruggaafregeling voor minerale olie is dan van toepassing (zie onderdeel 4.3).

#### **4.2.6 Bijkomende verrichtingen**

De vergoedingen/kosten ter zake van de verrichtingen die rechtstreeks verband houden met de levering en het transport van gas voor verwarming ter bevordering van het groeiproces van tuinbouwproducten delen in de toepassing van het verlaagde btw-tarief. Het betreft de volgende verrichtingen:

- de meterhuur voor het (ver)plaatsen, onderhouden en herstellen van gasmeters;
- 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 netuitbreiding dan wel -verzwaring;
- de vergoeding voor het aansluiten van een onroerende zaak van een tuinder op het openbare leidingnet;
- de vergoeding voor het aanleggen en verwijderen van een tijdelijke aansluiting;
- de vergoeding voor het beschikbaar houden van transportcapaciteit voor tuinders;
- de vergoeding voor het inspecteren van aansluitingen binnen het tuindersbedrijf en het controleren van meetinrichtingen;
- de vergoeding voor het aan- en afsluiten bij de aanvang of het einde van de levering van gas;
- de transport- en arbeidskosten ter zake van de levering van gas aan tuinbouwbedrijven bij tijdelijke aansluitingen;
- de vergoeding voldaan om de afsluiting van de gastoevoer wegens wanbetaling te voorkomen;
- administratiekosten;
- de kosten voor dataverwerking en marktfacilitering;
- factureringskosten;
- kosten voor datacollectie.

De bijkomende verrichtingen kunnen alleen delen in het verlaagde btw-tarief als zij tezamen met de levering en het transport van gas door één en dezelfde ondernemer worden uitgevoerd.

### **4.3 Minerale olie**

#### **4.3.1 Algemeen**

Het verlaagde btw-tarief is van toepassing op de levering van minerale olie en/of bulk- en flessengas bestemd voor verwarming ter bevordering van het groeiproces van tuinbouwproducten. Dat gebeurt door middel van een teruggaaf aan de tuinbouwers.



#### 4.3.2 Procedure

Voor het aanvragen van de teruggaaf geldt de volgende procedure.

Het aangifteformulier waarmee de aanvrager teruggaaf kan verzoeken bij de Belastingdienst kan worden gedownload van de internetsite van de Belastingdienst: [www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl). Op het aangiftebiljet vermeldt de tuinbouwer de gegevens die op grond van artikel 34b van de uitvoeringsbesluit zijn vereist. Ook moet op het aangifteformulier worden aangegeven waarvoor de minerale olie wordt gebruikt.

Het verzoek om teruggaaf wordt ingediend bij het bevoegde kantoor van de Belastingdienst binnen drie maanden na afloop van elk kalenderkwartaal. Bij het verzoek moeten de aankoopfacturen van de olie en/of het bulk- of flessengas worden gevoegd.

#### 4.3.3 Privé gebruik

Soms wordt een deel van de geleverde minerale olie en/of het bulk- en flessengas door de tuinbouwer voor privédoeleinden gebruikt. De hiervoor beschreven teruggaafregeling is hierop niet van toepassing.

#### 4.3.4 Opterende tuinbouwers

De teruggaafregeling geldt alleen voor tuinbouwers die onder de landbouwregeling van artikel 27, eerste lid, van de wet vallen.

#### **POST 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 dat is ingericht om te worden gebruikt door een invalide of een minder valide. Onder de post vallen ook motorvoertuigen die zijn ingericht om te worden gebruikt door een invalide. Hiervan is sprake als het desbetreffende voertuig in het maatschappelijk verkeer op basis van bestemming en presentatie als invalidervoertuig wordt beschouwd. Zo vallen bijvoorbeeld voertuigen die worden aangedreven door een elektromotor of een verbrandingsmotor met een cilinderinhoud van ten hoogste 250 cm<sup>3</sup> onder de post.

Een elektronisch all-terrainvoertuig dat specifiek is ontworpen voor invaliden en minder validen en waarmee onder zware rijomstandigheden en niet harder dan 20 km/u kan worden gereden, is aan te merken als een invalidervoertuig in de zin van de post.

Scootmobiel worden doorgaans aangeschaft in het kader van de Wet maatschappelijke ondersteuning. Een scootmobiel die wordt aangemerkt als een invalidervoertuig in de zin van de Wegenverkeerswet 1994 is een invalidenwagentje in de zin van de post.

Looprekken en rollators vallen onder de post. Ook ventrale, dorsale en combiloophulpen vallen onder de post.

Een driewieler of een ligfiets valt alleen onder de post als dat product op zichzelf kwalificeert als een invalidenwagentje of als een ander gehandicaptvoertuig in de zin van de post. Daarbij is doorslaggevend of het product naar maatschappelijke opvattingen kwalificeert als een vervoermiddel dat specifiek is ingericht om te worden gebruikt door een invalide of door een minder valide. De fysieke kenmerken, de maatschappelijke presentatie en de bestemming van het product spelen daarbij een rol.

Een specifiek voor een invalide aangepaste personenauto valt niet onder de post.

#### 2.2 Onderdelen en toebehoren van invalidenwagentjes

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

(Onder)delen en toebehoren die behoren tot de normale uitrusting van een invalidenwagentje en die



met het wagentje op grond van één overeenkomst en voor één prijs worden geleverd, worden samen met het wagentje als één goed beschouwd. De levering van dat goed is belast naar het verlaagde btw-tarief.

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

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

- driewielers die zijn uitgerust met een draagplateau waarop een invalidenwagentje kan worden vervoerd;
- fietsen zonder voorwiel met zodanige voorzieningen dat zij aan een invalidenwagentje kunnen worden gekoppeld;
- antidecubituskussens die hoofdzakelijk worden gebruikt in invalidenwagentjes, zowel als zij als onderdeel van als afzonderlijk van het invalidenwagentje worden geleverd;
- de handbike, een onderdeel van een invalidenwagentje dat de inzittende in staat stelt te rijden door middel van een soort trapbeweging die met de handen wordt gemaakt;
- de accu als onderdeel van een elektrisch aangedreven invalidenwagentje.

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

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

### *3. Overige gehandicaptenvoorzieningen*

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

Deze zitsystemen en -elementen zijn te onderscheiden in:

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

De levering van elektrisch bedienbare trippelstoelen valt onder de post. Ook de levering van manueel bedienbare trippelstoelen kan (eventueel met terugwerkende kracht (maximaal 5 jaar)) plaatsvinden naar het verlaagde btw-tarief. 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 vergelijkbaar met rechtop staan.

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

Verrijdbare douche- en toiletstoelen vallen onder de post.

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

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

### *4. Invalidenkrukken en onderdelen daarvan*

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

Gewone wandelstokken vallen niet onder de post.



## 5. Sta-opstoelen

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

Onder de post vallen ook stoelen die naast de sta-oplift nog van andere motoren c.q. mogelijkheden zijn voorzien, zoals een kantelverstelling (voor het gelijktijdig kantelen van rugleuning en zitting, zonder dat de zithoek wijzigt), een rugverstelling (voor het verstellen van de rugleuning) en een voetenbankverstelling (voor het verstellen van de voetensteun). Deze stoelen worden doorgaans aan de zorgverzekeraar geleverd, die de stoelen vervolgens aan de verzekerden in bruikleen verstrekt. Een sta-opstoel die meer het karakter heeft van een relaxfauteuil en is voorzien van een handmatig pneumatisch of hydraulisch pompsysteem valt niet onder de post.

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

## 6. Hooglaagbedden

Hooglaagbedden zijn bedden die zijn voorzien van een transfersysteem (waarmee het 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 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<sup>16</sup>.

## 7. Passingen

Aan de in de post opgenomen hulpmiddelen kunnen passingen worden verricht. Met het begrip passingen wordt bedoeld op het aanpassen van een medisch hulpmiddel aan de individuele 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.

## 8. Verhuur

### Goedkeuring

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

## POST A 35

### 1. Inhoud van de post

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

<sup>16</sup> Hof Den Bosch, 23 december 2010, ECLI:NL:GHSHE:2010:BQ1380.



## 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. Sinds 1 januari 2002 geldt voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief voor de levering van hulpmiddelen (andere dan gehoorapparaten) die speciaal zijn ontworpen dan wel bestemd voor het exclusieve en persoonlijke gebruik door doven en slechthorenden dat zij moeten zijn aangewezen bij ministeriële regeling (art. 35 uitvoeringsbeschikking).

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

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

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

De zogenoemde 'liftware lepel' die speciaal is ontworpen voor mensen met de ziekte van Parkinson valt onder de post. De lepel maakt gebruik van technieken waarbij vibraties van een specifieke frequentie worden gebruikt om andere trillingen, in casu de trillingen van de hand, te absorberen. Bladomslag- en eetapparaten kunnen niet worden aangemerkt als hulpmiddelen die de fixatiefunctie van een slecht of niet functionerende hand overnemen.

## 4. Kunstogen

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

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

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

## 5. Kunstnier

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

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

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

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

## 6. Chirurgische implanteringsprothesen

### 6.1 Algemeen

Onder chirurgische implanteringsprothesen worden verstaan producten die via een chirurgische

ingreep in het menselijk lichaam worden ingebracht om de functie van bepaalde organen over te nemen.

Voorbeelden van implanteringsprothesen die onder de post vallen:

- de stent of endoprothese: een buisvormig voorwerp dat ertoe dient delen van een beschadigd buisvormig orgaan in het menselijk lichaam (bijvoorbeeld (slag)aderen, urineleiders, galweggangen, luchtwegen en dergelijke) te vervangen;
- intra-oculaire ooglens: uit kunststof vervaardigde lenzen die door de oogarts bij patiënten met staar worden geïmplanteerd na verwijdering en ter vervanging van de originele ooglens;
- platen, pennen, schroeven enz. die worden gebruikt bij het behandelen van breuken in het beendergestel. Niet onder de post valt een Tissue Expander, een ballonachtig reservoir dat tijdelijk onder de huid wordt aangebracht ter voorbereiding op een chirurgische ingreep.

## 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) huid ter correctie van onregelmatigheden (zoals acneltekens, fronslijnen en rimpels) in de (opper)huid.

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

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

## 6.5 Implanterbare injectiepoorten

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

## 7. Hart- en spierstimulatoren

### 7.1 Hartstimulatoren

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



## 7.2 Spierstimulatoren

Spierstimulatie vindt plaats door elektrostimulatie (stimulatie door middel van elektrische stroom). Hierbij wordt gebruik gemaakt van apparaten die door middel van laag- of middelfrequente stroom spieren rechtstreeks tot activiteit aanzetten en die als spierstimulator in de handel worden gebracht. Naar spraakgebruik moet onder een spierstimulator worden verstaan: een toestel dat zodanig rechtstreeks prikkels aan de spieren afgeeft dat deze als gevolg daarvan direct tot activiteit worden aangezet of direct daardoor in gang worden gezet om met de werking van de spier een bepaalde lichaamsfunctie te vervullen. Bijkomstig gebruik van een spierstimulator voor andere vormen van elektrotherapie – bijvoorbeeld pijnbestrijding – doet niet af aan toepassing van de post.

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. Ook AED-trainingapparaten vallen niet onder 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. Zo valt bijvoorbeeld een apparaat dat door middel van elektrische stroom spieren activeert ten behoeve van de verbetering van de gezondheid, de lichamelijke schoonheid en/of de conditie, niet onder de post.

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

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

## 7.3 Zenuwstimulatoren

Alleen zenuwstimulatoren die door middel van elektrostimulatie zenuwen rechtstreeks tot activiteit aanzetten, kunnen onder de post worden gerangschikt. Een sporadisch gebruik voor andere doeleinden dan zenuwstimulatie staat de toepassing van het verlaagde btw-tarief niet in de weg. Been- en armmanchetten zijn geen zenuw- of spierstimulatoren.

## 7.4 Multifunctionele stimulatoren

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

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

### 8.1 Gehoorapparaten

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

### 8.2 Gehoorapparaten in combinatie met speciale systemen

Onder de post vallen niet alleen de bekende conventionele gehoorapparaten maar ook de specifiek voor slechthorenden ontwikkelde systemen waarbij gebruik wordt gemaakt van een apparaat dat in het oor wordt gedragen in combinatie met voorzieningen die geluid verzenden naar dat apparaat. Zo is onder de post bijvoorbeeld te rangschikken infraroodapparatuur voor de overdracht van geluid die uitsluitend verkrijgbaar is bij audiciëns. De specifiek voor de infraroodapparatuur bestemde accublokjes kunnen, ook als zij afzonderlijk worden geleverd, onder de post worden gerangschikt. Apparaten die algemene toepassingsmogelijkheden hebben en die dus niet speciaal zijn ontwikkeld en worden aangeboden om exclusief en persoonlijk te worden gebruikt door slechthorenden vallen niet onder de post. Voorbeelden:

- koptelefoons die geluidssignalen van audioapparatuur, radio of televisie doorgeven ongeacht of die geluidssignalen naar de koptelefoon worden overgedragen via draden of via infraroodgolven;
- apparatuur die de gebruikers in staat stelt tijdelijk beter te horen in ruimtes met relatief veel omgevingslawaai zoals conferentie- en vergaderzalen. De omstandigheid dat het ontvangstappa-





- raat aan het lichaam wordt gedragen, vormt op zichzelf geen reden om de apparatuur onder de post te rangschikken;
- ringleidingsystemen die bestaan uit één of meerdere versterkers die zijn verbonden met de in een ruimte aanwezige geluidsbron, ringleidingdraad dat in de ruimte (bijvoorbeeld de vloer) is aangebracht en een speciale luisterspoel die in het gehoorapparaat van een slechthorende is ingebouwd. Via het door de versterker opgewekte magnetische veld wordt het door de geluidsbron voortgebrachte geluid overgebracht naar de in het gehoorapparaat aanwezige luisterspoel. Ringleidingsystemen worden zowel in woningen als in openbare ruimten (schouwburgen e.d.) aangelegd. Ringleidingsystemen vallen niet onder de post omdat zij niet zijn aan te merken als gehoorapparaten in de zin van de post (de tot deze systemen behorende onderdelen worden – afgezien van de luisterspoel – niet aan het lichaam gedragen) en omdat zij bovendien niet uitsluitend zijn bestemd voor persoonlijk gebruik door auditief gehandicapten (ook niet auditief gehandicapten kunnen van ringleidingsystemen gebruik maken);
  - infraroodluistersystemen (wat betreft werking vergelijkbaar met ringleidingsystemen). Dergelijke systemen bestaan uit een infraroodzender die is verbonden met de in een ruimte aanwezige geluidsbron en een aan het lichaam gedragen oorbeugel met infraroodontvanger die het door de geluidsbron voortgebrachte geluid naar de oren van de drager van de oorbeugel leidt. Ook voor infraroodluistersystemen geldt dat zij niet als gehoorapparaten in de zin van de post zijn te beschouwen en dat zij niet uitsluitend zijn bestemd voor persoonlijk gebruik door auditief gehandicapten.

### 8.3 Onderdelen en toebehoren

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

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

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

### 8.4 Andere apparatuur voor doven en slechthorenden

#### 8.4.1 Algemeen

Sinds 1 januari 2002 is in de tabelpost 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:*

- wek- en waarschuwingsapparatuur die er specifiek op is gericht om ten behoeve van auditief gehandicapten geluidssignalen om te zetten in zichtbare of voelbare signalen;*
- 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. Het oorapparaat kan onder de post worden gerangschikt.

### *10. Hulpmiddelen voor stomapatiënten*

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

- preparaten ter reiniging, verzachting en bescherming van (kwetsbare) huidoppervlaktes, zogenoemde klinische huidverzorgingsproducten;
- huidbeschermende preparaten die worden gebruikt als onderlaag voor verband om de huid bij verwijdering van het verband te beschermen tegen beschadiging, irritatie, bloeding of ontsteking (zie ook onderdelen 2 en 10 bij post a 8).

### *11. Orthopedisch schoeisel*

Het betreft schoeisel dat op maat is vervaardigd voor de zieke voet van een patiënt door een erkend orthopedisch technicus. Orthopedische technici zijn personen die met zorgverzekeraars een overeenkomst hebben gesloten voor het leveren van (semi-)orthopedisch schoeisel aan patiënten. Een OSC-schoen valt onder de post. Een OSC-schoen is een (confectie)schoen die is gekocht in een specifieke (speciaal)zaak en die op medisch voorschrift is aangepast door een orthopedisch technicus. Bij het aanpassen van de (confectie)schoenen worden de confectieschoenen gestript van al het materiaal dat gestript kan worden. De binnen- en de buitenzool worden verwijderd, de binnenzijde wordt opgesneden en er wordt binnenin orthopedisch materiaal aangebracht zodat een voor de zieke voet geschikte bedding ontstaat.<sup>17</sup> 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 worden 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;
- nachtschoenen;
- proprioceptieve inlegzolen (leren inlegzolen waarin op diverse, per patiënt verschillende, plaatsen bijzonder dunne kurkelementen worden ingebouwd); zie ook onderdeel 10 bij post a 8 en onderdeel 7.2 bij deze post.

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

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

### *13. Orthopedische maatkorsetten*

Onder de post vallen orthopedische maatkorsetten die om de romp worden gedragen. 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.

Korsetten die niet speciaal voor de individuele persoon zijn gemaakt of aangepast, vallen niet onder de post.

### *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.

<sup>17</sup> Hoge Raad 23 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2137.



- 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 en/of leer. De voorwerpen omsluiten in een aantal gevallen arm of been of een deel daarvan. Er zijn ook halfronde uitvoeringen die met behulp van sluitbanden worden bevestigd. Armsteunen en soortgelijke goederen vallen niet onder de post.
- e. Klomp-, spits- en hakvoetapparaten  
Deze apparaten worden aan de voet gedragen. In een aantal gevallen worden de voeten in een bepaalde stand gefixeerd en door middel van een stang met elkaar verbonden. Ook wordt het voetstuk wel voorzien van stangen en banden die aan het onderbeen worden bevestigd of zelfs tot voorbij de knie reiken. Orthesen en prothesen vallen onder de post; orthesen en prothesen zijn uit siliconen vervaardigde hulpmiddelen die een aanvulling vormen op de voet respectievelijk dienen ter vervanging van verloren gegane gedeelten van de voet en die ten doel hebben scheefgroei van vooral tenen op te heffen en/of te voorkomen.
- 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 wordt vervaardigd van kunststof materiaal en wordt aan beide zijden van de enkel verstevigd met behulp van een metalen strip.
- h. Beenbeugels  
Beenbeugels worden gebruikt ter voorkoming van groeistoornissen (kromgroei) van de onderste ledematen van kinderen.  
Via drogisterijen, apotheken en televisie- en internetwinkels worden producten aangeboden die worden aangeprezen ter voorkoming en behandeling van al dan niet chronische blessures. Aan deze producten worden functies toegeschreven als ondersteuning, versteviging en/of correctie van bepaalde lichaamsdelen en gewrichten. Voorbeelden zijn houdingscorrectors, al dan niet in de vorm van een kledingstuk. Deze producten worden massaal geproduceerd, zijn niet vervaardigd of aangepast om te worden gebruikt door een bepaalde persoon en zijn in het algemeen ook niet eenvoudig op maat te maken voor een bepaald persoon. Ze kunnen niet onder de post worden gerangschikt. Ook producten als armsteunen en nachtspalken 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 en/of als de producten door internetwinkels aan particulieren worden verkocht.

### 15. Passingen

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

### 16. Hulphonden

In dit verband wordt onder hulphonden verstaan honden die speciaal zijn opgeleid om mensen met



een lichamelijke of auditieve handicap of met epilepsie te assisteren. Er zijn drie soorten hulphonden, te weten:

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

### *Goedkeuring*

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

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

### *17. Verhuur*

De verhuur van de onder de post vallende producten valt onder de post.

## **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 kan ook worden toegepast op opbergzakjes die zijn bestemd om de insulinepompjes op het lichaam te dragen.

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

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

De leveringen van pomptuigjes voor kinderen, de afstandsbedieningen voor insulinepompen en de riemen voor been- of taillezakjes kunnen onder de post worden gerangschikt.

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 tabelpost.



#### 4. Apparatuur voor zelfdiagnose

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

#### 5. Verhuur

##### Goedkeuring

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

#### POST A 37

##### 1. Inhoud van de post

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

##### 2. Meetapparatuur voor zelfdiagnose van de stollingstijd van bloed

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

##### 3. Medicijnvernevelaars

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

##### 4. Katheters

###### 4.1 Algemeen

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

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

Als een dergelijk product naast de primaire transportfunctie ook nog een andere functie heeft, is rangschikking onder de post als katheter alleen mogelijk als die andere functie van bijkomstige betekenis is. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan een katheter die primair urine afvoert en daarbij als bijkomstige functie de meting van de lichaamstemperatuur heeft.

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

- intraveneuze katheters;



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

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

- zogenoemde vessealsealers voor het sealen van bloedvaten;
- producten die als functie hebben het dichtbranden van gedurende een ingreep ontstane beschadigingen van het lichaamsweefsel;
- zogenoemde shaverblades (endoscopische wegwerpmessen) voor het wegsnijden van weefsel in gewrichtsholtes;
- naalden;
- de bij RFA (Radio Frequente Ablatie) gebruikte naaldelectrodes; radiofrequente probes.

#### *4.2 Onderdelen en toebehoren*

##### *Goedkeuring*

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

#### *4.3 Kathetersystemen*

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

Voorbeelden van kathetersystemen zijn:

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

#### *4.4 Kathetersets*

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

### **5. Urinezakken**

Urinezakken zijn bestemd voor het opvangen van urine. De gebruiker draagt de zak op het lichaam



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

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

- beenbandjes (bandjes die om het boven- of onderbeen worden gedragen en die dienen ter bevestiging van de urinezak op het been);
- aan- en afvoerslangen, verlengslangen, verbindingsstukken, aftappunten e.d.;
- ophanghaken (haken waarmee 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.<sup>18</sup> 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.

### **7.2 Toebehoren**

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

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

## **8. Draagbare infuuspompen**

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

<sup>18</sup> Rechtbank Zeeland-West-Brabant, 26 april 2013, ECLI:NL:RBZWB:2013:CA3180.



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

Zuurstof (in een cilinder of een vat) bestemd voor medicinale doeleinden valt onder post a 6 (zie onderdeel 6 van de toelichting bij die post). Een zuurstofconcentrator is een apparaat dat zelf medicinale zuurstof maakt (en tijdelijk opslaat). Als met de zuurstofconcentrator ook toebehoren worden geleverd (in één levering) dan is het verlaagde btw-tarief ook op de toebehoren van toepassing. 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.

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

## **10. Computermuissoftware speciaal ontwikkeld voor gebruikers met een tremor**

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

## **11. Verhuur**

*Goedkeuring*

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

## **POSTEN A 38 EN 39**

(vervallen)

## **POST A 40**

### **1. Inhoud van de post**

*beetwortelen;*

### **2. Beetwortelen**

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

### **3. Beetwortelplanten**

Beetwortelplanten vallen in principe niet onder de post.

*Goedkeuring*

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

## **POST A 41**

### **1. Inhoud van de post**

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

### **2. Land- en tuinbouwzaden**

#### **2.1 Algemeen**

Onder de post vallen ook:

- zaden voor sierteeltproducten (bloembollen, bloemen, planten en boomkwekerijproducten);





- alle soorten graszaad en alle mengsels van soorten graszaad, ongeacht de uiteindelijke bestemming daarvan;
- karwijzaad.

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

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

### **3. Oliehoudende zaden**

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

Niet onder de post vallen:

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

### **4. Kwekersrecht**

Aan kwekers die een nieuw ras van een tot het plantenrijk behorend gewas hebben gekweekt, ontdekt of ontwikkeld, kan op grond van de Zaaizaad- en plantgoedwet 2005 een kwekersrecht worden verleend. Licentiehouders, dit zijn degenen die toestemming hebben gekregen om van het nieuwe ras teeltmateriaal voort te brengen, betalen aan de houder van het kwekersrecht hiervoor een vergoeding. Het komt ook voor dat zogenoemde vermeerderaars het voortkwekingsmateriaal leveren aan de licentiehouders. Deze vermeerderaars hebben daartoe contracten gesloten met de houders van de kwekersrechten. De licentiehouders zijn naast de prijs voor het voortkwekingsmateriaal een licentievergoeding verschuldigd die zij rechtstreeks aan de houders van de kwekersrechten moeten voldoen. Het verlenen van een licentie op een kwekersrecht door de houder van het kwekersrecht wordt aangemerkt als de levering van zaaizaad of plantgoed waarop het recht betrekking heeft. Dit betekent dat de houder van een kwekersrecht op de licentievergoedingen het verlaagde tarief kan toepassen op grond van de post.

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

## **POST A 42**

(vervallen)

## **POST A 43**

### **1. Inhoud van de post**

*rondhout;*

### **2. Rondhout**

Voorbeelden van goederen die onder de post vallen:

- hout op stam;
- alle hout dat niet beslagen, bezaagd of gekloofd in de handel komt. Niet van belang is of dit hout wordt gebruikt als brandhout;
- rondhout dat een bewerking heeft ondergaan om het te conserveren of te verduurzamen, zoals het wateren (uitlogen van het aalvocht of het sap) of het oppervlakkig verkolen;
- overigens onbewerkt hout dat is ontschorst, geschild (ontdaan van de bast) of behakt met de bijl of met de dissel. Het laatste betreft boomstammen en stamstukken waarvan de takken en andere uitgroeisels en hinderlijke delen zijn weggehakt. Hieronder vallen ook boomstammen en stamstukken die zijn ontdaan van het spint of spinthout (het hout van de jongste jaarringen) om bederf te voorkomen en om transportkosten te besparen;
- telefoon-, telegraaf- of elektriciteitspalen, rondhout voor het vervaardigen van fineer, niet gekloofde en niet aangepunte palen en staken, stutten enz., mijnhout, pulphout (ook wanneer in vieren gekloofd), luciferhout, hout voor de vervaardiging van houtwaren enz.;
- afgewerkte en gebruiksklare ronde telefoon-, telegraaf- of elektriciteitspalen, ook al is het opper-



vlak daarvan met een haalmes effen gemaakt of mechanisch ontschorst. Om deze palen te verduurzamen worden zij meestal geverfd, gevernist of geïmpregneerd met creosoot of dergelijke stoffen;

- boomstronken van bepaalde boomsoorten die worden gebruikt voor de vervaardiging van fineer, uitwassen van de onderstam van bepaalde bomen (ook kwasten en soms wortelhout genoemd), sommige ruw behakte wortels voor de vervaardiging van pijpen en voorts bepaalde houtsoorten zoals teakhout, die met behulp van wiggen of van een dissel ruw in stukken zijn verdeeld.

Voorbeelden van goederen die niet onder de post vallen:

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

### **3. Impregneren**

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

## **POST A 44**

### **1. Inhoud van de post**

*stro en veevoerders;*

### **2. Stro**

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

Niet als stro kunnen worden aangemerkt:

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

### **3. Veevoerders**

#### **3.1 Algemeen**

Veevoerders zijn de voor vee bestemde voedermiddelen en mengvoerders.

#### **3.2 Voedermiddelen**

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

#### **3.3 Mengvoerders**

Mengvoerders zijn mengsels van voedermiddelen. Mengvoerders worden onderverdeeld in:

- volledige diervoeders;
- aanvullende diervoeders;
- mineralenmengsels;
- melassevoerders en
- kunstmelkvoerders.

#### **3.4 Toevoegingsmiddelen, voormengsels en vervangende voederproteïnen**

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

- *Toevoegingsmiddelen*: stoffen of preparaten die in diervoeding worden gebruikt:

##### 1. teneinde

- de eigenschappen van diervoeders of van de dierlijke producten gunstig te beïnvloeden;
- te voldoen aan de voedingsbehoeften van dieren of de dierlijke productie te verbeteren,

- met name door in te werken op de maag- en darmflora of op de verteerbaarheid van de diervoeders;
- aan de voeding elementen toe te voegen die het makkelijker maken om bijzondere voedingsdoelen te bereiken of tegemoet te komen aan specifieke tijdelijke behoeften inzake voeding bij dieren, of
  - door dierlijke uitwerpselen veroorzaakte hinder te voorkomen of te beperken, of de leefomgeving van de dieren te verbeteren, en
2. niet zijnde
- diergeneesmiddelen als bedoeld in Wet Dieren;
  - een technisch hulpmiddel dat als stof in de verwerking van voedermiddelen of van diervoeders wordt gebruikt om tijdens de behandeling of verwerking aan een bepaalde technologische doelstelling te beantwoorden en die kan leiden tot de onbedoelde maar technisch onvermijdelijke aanwezigheid van residuen van deze stof of derivaten ervan in het eindproduct op voorwaarde dat deze residuen geen gevaar voor de gezondheid opleveren en geen technologische effecten op het eindproduct hebben.
- *Voormengsels*: mengsels van toevoegingsmiddelen onderling of mengsels van één of meer toevoegingsmiddelen en stoffen die dragers vormen die zijn bestemd voor de bereiding van diervoeders.
- *Vervangende voederproteïnen*: die niet als voedermiddel of mengvoeder zijn aan te merken: voor vervoeding bestemde producten die – als zodanig of verwerkt in diervoeders – volgens bepaalde technische procédés worden vervaardigd met het oog op hun directe of indirecte eiwitvoorziening.'

### 3.5 Diverse producten

Voorbeelden van goederen die onder de post vallen:

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

Voorbeelden van goederen die niet onder de post vallen:

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

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

## POST A 45

### 1. Inhoud van de post

vlas;

### 2. Vlas

Onder de post valt vlas, zowel ruw als in de verschillende bewerkingsstadia tot aan het spinnen. Voorbeelden van goederen die onder de post kunnen worden gerangschikt:



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

Voorbeelden van goederen die niet onder de post vallen:

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

## POST A 46

### 1. Inhoud van de post

*wol, ruw en ongewassen;*

### 2. Wol

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

## POST A 47

(vervallen)

## POST A 48

### 1. Inhoud van de post

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

### 2. Sierteeltproducten

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

### 3. Bloembollen

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

### 4. Bloemen

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

Onder bloemen worden niet begrepen:

- geverfde bloemen (zowel verse snijbloemen als gedroogde bloemen);
- gestabiliseerde bloemen: bloemen behandeld door middel van een geavanceerd technisch proces waarbij de natuurlijke sappen worden vervangen door een vloeibaar mengsel van glycerine, water en kleurstoffen. De behandeling leidt ertoe dat de bloemen tenminste een jaar houdbaar blijven;
- gedroogde plantaardige producten, al dan niet 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 die zijn gevat in eenvoudige glazen of plastic potjes of die zijn verpakt in kartonnen doosjes die al dan niet zijn voorzien van een cellofaanvenster;
- door veilingen en dergelijke geleverde plantjes in bakelieten of aardewerk potten;
- aquariumplanten;
- graszoden.

### **6. Boomkwekerijproducten**

Onder boomkwekerijproducten in de zin van de post worden begrepen:

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

### **7. Bloemstukken**

De Belastingdienst heeft in het kader van horizontaal toezicht op 31 maart 2010 een brancheconvenant gesloten met de Vereniging Bloemist Winkeliers. In het convenant zijn afspraken gemaakt over het btw-tarief bij samengestelde bloemwerken en over de afschrijving van bloemisterijartikelen die sterk aan trends onderhevig zijn. Tevens is een permanent overlegplatform ingesteld om fiscale issues te bespreken. De annex, behorende bij het convenant van 31 maart 2010, is vervangen door een brief van 22 november 2012 waarin de afspraken zijn bevestigd. Het convenant en de brief zijn te vinden op de website van de Belastingdienst.

Verder keur ik voor de levering van bloemstukken en dergelijke door groothandelaren (veilingen) om praktische redenen het volgende goed.

#### *Goedkeuring*

Ik keur goed dat door groothandelaren (veilingen) geleverde bloemstukken en dergelijke in hun geheel aan het verlaagde btw-tarief zijn onderworpen als de verkoopprijs ervan maximaal € 7 exclusief btw bedraagt. De producten moeten zijn bestemd om door de kleinhandel zonder verdere be- of verwerking te worden doorverkocht. Leveringen van deze producten door groothandelaren aan particulieren vallen ook onder de goedkeuring.

Ik keur verder goed dat kleinhandelaren die bloemstukken voor maximaal € 7 en belast naar het verlaagde btw-tarief van de groothandel hebben betrokken, die bloemstukken ook zelf naar het verlaagde btw-tarief mogen leveren.

### **8. 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. 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. Ondernemers die zich bezighouden met het verzorgen van plantenbakken in kantoren, inrichtingen, openbare gebouwen en dergelijke, of met het vervangen van de in die bakken aanwezige planten, vallen ook onder deze goedkeuring.

Overigens konden in de periode van 1 maart 2013 tot 1 juli 2015 de arbeidskosten voor de aanleg en het onderhoud van tuinen die behoren bij een woning onder post b 21 vallen.



## **9. Bestemd voor uitpoot**

Bomen of planten die zijn bestemd voor de uitpoot van groenten en fruit vallen onder post a 3. De voor de teelt van sierteeltproducten bestemde zaden vallen onder post a 41.

## **10. Kwekersrecht enthout**

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

## **POST B 1**

### **1. Inhoud van de post**

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

### **2. Begrip 'herstellen'**

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

## **POST B 2**

### **1. Inhoud van de post**

*de verhuur van de in de post a 30 bedoelde goederen;*

### **2. Boeken en periodieken**

In de toelichting bij post a 30 is aangegeven wat moet worden verstaan onder boeken en dagbladen, weekbladen, tijdschriften en andere tenminste driemaal per jaar periodiek verschijnende uitgaven. Ik keur goed dat het verlaagde btw-tarief ook geldt voor het verhuren of uitlenen van cassettes waarop boeken, dagbladen, weekbladen, tijdschriften en andere ten minste driemaal per jaar periodiek verschijnende uitgaven zijn ingesproken.

### **3. Bibliotheken**

In bibliotheken worden behalve boeken en dergelijke ook cd's, dvd's en dergelijke gegevensdragers verhuurd. Die verhuur is belast naar het algemene btw-tarief. De jaarlijkse bijdragen van de leden zijn in die gevallen voor een deel naar het verlaagde en voor een deel naar het algemene btw-tarief belast. De verdeelsleutel wordt gevonden door het aantal uitleenbewegingen van beide categorieën goederen vast te stellen.

## **POST B 3**

### **1. Inhoud van de post**

*het geven van gelegenheid tot sportbeoefening en baden;*

### **2. Het geven van gelegenheid tot sportbeoefening**

#### **2.1 Algemeen**

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

#### **2.2 Sportaccommodatie**

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

Ook openbare ruimtes zoals wegen, bossen en een vliegveld bestemd voor een zweefvliegvereniging en dergelijke kunnen een sportaccommodatie vormen als deze ruimtes voor de duur van de sportbeoefening zijn gereserveerd voor sportbeoefening. Dat kan bijvoorbeeld het geval zijn bij een marathon,



een wandeltocht, een wielervedstrijd of een skeelertocht. Van belang daarbij is dat het parcours is gereserveerd voor de sportbeoefenaars die van de organisatie het recht krijgen gebruik te maken van de gereserveerde ruimte.<sup>19</sup>

### 2.3 Geven van gelegenheid tot sportbeoefening

Onder de tabelpost valt de prestatie die wordt gekenmerkt door het ter beschikking stellen van een sportaccommodatie aan sporters. Als de dienstverlening van de exploitant van de sportaccommodatie bestaat uit het ter beschikking stellen van een sportaccommodatie van waaruit de deelnemers vertrekken en waar zij ook weer terugkomen en zich verzorgen, is ook sprake van het geven van gelegenheid tot sportbeoefening.<sup>20</sup> Dat het eigenlijke sporten dan plaatsvindt in de openbare ruimte – die niet hoeft te zijn gereserveerd voor de sportbeoefening als hiervoor bedoeld onder 2.2 – doet daaraan niet af.

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

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

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

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

### 2.4 Terbeschikkingstelling van een sportaccommodatie

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

<sup>19</sup> Zie in dit verband HR 2 december 2011, ECLI:NL:PHR:2011:BP8938.

<sup>20</sup> HR 2 december 2011, ECLI:NL:HR:2011:BU6507 en HR 6 april 2012, nr. 11/01973, ECLI:NL:HR:2012:BW0934.



### *Misbruik van recht-situatie*

Hiervan is sprake als is voldaan aan twee voorwaarden:

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

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. Uit alle feiten en omstandigheden kan overigens wel blijken dat verkrijging van een belastingvoordeel het wezenlijke doel is geweest, ook al hebben daarnaast andere economische doelen op het vlak van bijvoorbeeld marketing, organisatie en garantie mogelijk een bijkomstige rol gespeeld. De beoordeling of sprake is van een misbruik van recht-situatie dient plaats te vinden aan de hand van het voorwerp, de doelstelling en de gevolgen (niet de aard) van de betrokken transacties in hun onderlinge samenhang gezien. Van een dergelijke situatie is bijvoorbeeld sprake als btw-afrek wordt gegenereerd door een oneigenlijk samenstel van rechtshandelingen zoals bijvoorbeeld het contractueel heen en weer laten gaan (bijvoorbeeld via verhuur en terughuur) van opstallen terwijl de rechtstoestand die daardoor wordt gecreëerd niet wezenlijk afwijkt van de rechtstoestand die zonder het plaatsvinden van de rechtshandelingen zou zijn ontstaan.

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

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

#### *Een voorbeeld:*

Een sportvereniging is zelf eigenaar van sportvelden en bijbehorende accommodatie (bijv. kleedruimten/clubgebouw) en wil deze renoveren. Een sportvereniging heeft volgens de wet geen recht op aftrek van voorbelasting voor de renovatiekosten. De activiteiten van de sportvereniging aan de leden zijn namelijk vrijgesteld van btw. Om toch recht op aftrek te creëren worden de sportvelden en de accommodatie door de vereniging geleverd of verhuurd aan een door de vereniging opgerichte stichting die de renovatie voor haar rekening neemt. De stichting trekt de btw op de renovatiekosten af en stelt de sportvelden en de bijbehorende voorzieningen weer als geheel als sportaccommodatie tegen een vergoeding met berekening van btw ter beschikking aan de vereniging. De vergoeding is zodanig dat er in dit samenstel meer aftrek wordt gecreëerd dan volgens de wetgeving mogelijk zou zijn zonder deze constructie, waarbij de contractvoorwaarden niet beantwoorden aan normale marktvoorwaarden. In dat geval is sprake van een belastingvoordeel verkregen in strijd met het doel van de bepalingen van de BTW-richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn. Deze situatie zal worden bestreden met het leerstuk misbruik van recht. In dit voorbeeld is een stichting een tussenschakel, maar deze situatie kan zich ook voordoen als bijvoorbeeld een gemeente deze rol vervult.

#### *Symbolische vergoeding voor terbeschikkingstelling sportaccommodatie*

Als ondernemers zoals gemeenten slechts symbolische vergoedingen berekenen voor de terbeschikkingstelling van sportaccommodaties vormt die terbeschikkingstelling geen belastbare handeling voor de btw-heffing en bestaat daarvoor ook geen recht op aftrek. De beoordeling of sprake is van een symbolische vergoeding vergt een beoordeling van alle feiten en omstandigheden. In algemene zin zijn hiervoor geen grensbedragen aan te geven nu de prijsstelling afhankelijk is van de lokale situatie. De prijzen voor de terbeschikkingstelling van met name buitensportaccommodaties zijn historisch gegroeid en vaak ingegeven door de mate waarin een gemeente de sport binnen haar gemeente wenst te subsidiëren. De prijzen zijn daarmee veelal onafhankelijk van de kostprijs van de sportaccommodatie en vormen doorgaans geen kostendekkende vergoeding. De gangbare prijzen voor niet commercieel door gemeenten geëxploiteerde sportaccommodaties variëren op dit moment





enorm per gemeente en per verschillende soort sportaccommodatie, zoals grasvoetbalvelden, kunstgrasvoetbalvelden, gymzalen en sportzalen. Voor de bepaling of sprake is van een symbolische vergoeding is van belang welke vergoeding voor soortgelijke in het maatschappelijke verkeer verrichte prestaties wordt bedongen (HR 11/2/2005). Dit is met name het geval als zou blijken dat deze vergoeding abnormaal laag is en niet beantwoordt aan enige economische realiteit. In het geval de prijs voor de ter beschikking gestelde accommodatie zo sterk neerwaarts afwijkt van hetgeen gemiddeld in die gemeente en/of in een andere soortgelijke gemeenten gebruikelijk is voor de terbeschikkingstelling van sportaccommodaties, is mogelijk sprake van een symbolische vergoeding. Als sprake is van een symbolische vergoeding ontbreekt het economisch karakter aan de terbeschikkingstelling van de sportaccommodatie.

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

## *2.5 Training, instructie en begeleiding*

Als de ondernemer die het recht verleent gebruik te maken van de sportaccommodatie ook les, instructie of begeleiding geeft, geldt het verlaagde 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). 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:

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

## *2.6 Actieve sportbeoefening door de mens*

### *2.6.1 Algemeen*

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

### *2.6.2 Actieve sportbeoefening*

Actieve sportbeoefening laat zich in algemene zin omschrijven als een actieve inspanning van lichaam en/of geest met het oogmerk om het lichamelijk en/of geestelijk welzijn te verbeteren, waarbij competitie- en/of spelelementen/spelregels een rol spelen. Naar maatschappelijke opvattingen is het beoefenen van denksporten (bridge, schaken enz.) aan te merken als actieve sportbeoefening. Bij twijfel kan voor het onderscheid tussen sportbeoefening en andere vormen van recreatie onder meer van belang zijn of voor de activiteiten:

- organisaties (bonden en verenigingen) actief zijn, die zijn aangesloten bij NOC/NSF;
- (spel)regels zijn vastgesteld;
- wedstrijden worden georganiseerd;
- sprake is van lokale activiteiten (recreatie) of van landelijke activiteiten (sport).

In het algemeen is yoga geen vorm van actieve sportbeoefening. Yoga is een combinatie van beweging, rek-, ademhaling- en ontspanningsoefeningen, gericht op de bevordering van het evenwicht tussen lichaam en geest. Yoga vereist een lichamelijke en geestelijke inspanning. Yoga is een vorm van lichaamsbeweging en geestelijke inspanning, die zich kenmerkt door ontspanning door middel van gedoseerde/gecontroleerde lichaamshoudingen. Ook worden geen wedstrijden yoga gehouden. De zogenoemde meditatieve vormen van yoga (zoals raja, bhakti, inana, karma of tantra yoga) zijn niet aan te merken als actieve sportbeoefening. Daarentegen zijn vormen van yoga zoals hatha yoga en iyengar yoga, die hoofdzakelijk fysiek van aard zijn en die erop zijn gericht om door het trainen van vaardigheid en kracht een goede conditie te ontwikkelen, wel als zodanig aan te merken.



Laatstbedoelde vormen van yoga zijn wat de aard en inspanning van de activiteiten betreft gelijk te stellen aan bijvoorbeeld aerobics en gymnastiek.<sup>21</sup>

Dansen is in beginsel niet aan te merken als actieve sportbeoefening. Dat ligt anders bij vormen van dansen die wat betreft inspanning en activiteit vergelijkbaar zijn met andere vormen van actieve sportbeoefening. 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 actieve sportbeoefening worden aangemerkt.

*Als actieve sportbeoefening zijn verder bijvoorbeeld aan te merken:*

- tai-chi, bestaande uit kalmerende praktische oefeningen, gericht op een natuurlijke manier van bewegen en gebaseerd op een oosterse vechtsport. Bovendien worden wedstrijden georganiseerd waar tai-chi als vechtsport wordt beoefend;
- nia, een bewegingsconcept met als doel het verbeteren van de prestaties van lichaam en geest, met opbouw van een goede conditie. Nia is opgebouwd uit 9 verschillende bewegingsvormen: tai-chi, tae kwon do, aikido, yoga, feldenkrais, Alexander technique, jazz dance, modern dance, duncan dance.
- zumba;
- streetdance<sup>22</sup>;
- capoeira;
- XCO en XCO-walking, vormen van buitensport 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;
- beweegprogramma's van Stichting X voor mensen met Parkinson, reuma of MS. 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. De bewegingen zijn ontleend aan de wereld van ballet, yoga en fysiotherapie.

*Er is geen sprake van actieve sportbeoefening bij:*

- activiteiten die in het algemeen worden aangemerkt als spel en vermaak en waarbij dus het recreatieve karakter overheerst. Van dergelijke activiteiten is sprake bij bijvoorbeeld lasershooting, paintball 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;
- sportmassage;
- de prestatie bestaande in de enkele verhuur van boten (zeilboten met en zonder kajuit, motorsloepen en een motorjacht), ongeacht of de huurder met de boot sportieve activiteiten gaat verrichten.

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

### 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.

### 2.6.4 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.

<sup>21</sup> Hof Den Haag, 2 juli 2009, nr. BK-08/00479.

<sup>22</sup> Rechtbank Haarlem 11 april 2011, ECLI:NL:RBHAA:2011:BQ4418.



### **3. Het geven van gelegenheid tot baden**

#### **3.1 Algemeen**

De post geldt voor de diensten door exploitanten van bad- en zweminrichtingen. Tot 1 januari 1999 gold een vrijstelling voor bad- en zweminrichtingen die geen winst beoogden (artikel 11, eerste lid, onderdeel f, van de wet juncto bijlage B, post 11 uitvoeringsbesluit). Exploitanten die vóór 1 januari 1999 gebruik maakten van de vrijstelling kunnen de zwembaden en dergelijke vrijgesteld blijven exploiteren tot het moment waarop zij zelf kiezen voor toepassing van het verlaagde btw-tarief. 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;
- het baden in zee vanuit een inrichting op het strand bestaande uit kleedhokjes, douches en sanitaire voorzieningen.

#### **3.2 Sauna-inrichtingen**

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

- de diensten zoals de verhuur van attributen zoals een badjas, badslippers en handdoek zijn bijkomend en delen in de toepassing van het verlaagde btw-tarief voor het baden;
- de diensten zijn zodanig zelfstandig dat zij afzonderlijk beoordeeld moeten worden. Zo zal het door 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 onplitsbaar geheel van prestaties dat niet onder de post valt. Zo valt een schoonheidsbehandeling die naast een saunabad diverse andere onderdelen bevat (massages, huidbehandelingen e.d.) niet onder de post.

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

#### **3.3 Beheren van (zwem)baden**

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

### **4. Bijkomende diensten**

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

## **POST B 4**

### **1. Inhoud van de post**

*het herstellen van fietsen;*

### **2. Fiets**

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

### **3. Herstellen**

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

Bij het repareren of vervangen van fietsonderdelen of het aanbrengen van accessoires moet de



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

#### **4. Service-/Onderhoudspakketten**

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

#### **5. Kosten rijklaar maken van een nieuw rijwiel**

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 kleine invloed heeft op de totaalprijs. Voor de 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 stiksel of scheuren, lijmen, verven, het (opnieuw) waterafstotend maken of het verzolen. Van herstelwerkzaam-



heden is geen sprake bij bijvoorbeeld het slijpen en het recht maken van schaatsen. Deze prestaties vallen niet onder de post.

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

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

## **POST B 6**

### **1. Inhoud van de post**

*het herstellen en vermaken van kleding en huishoudlinnen;*

### **2. Huishoudlinnen**

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

### **3. Herstellen en vermaken**

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

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

## **POST B 7**

### **1. Inhoud van de post**

*de diensten die door kappers als zodanig worden verricht;*

### **2. Diensten door kappers**

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

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

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

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



## POST B 8

### 1. Inhoud van de post

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

### 2. Woningen

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

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

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

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

Niet als woningen zijn aan te merken:

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

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

In zijn uitspraak van 15 november 2012 (Leichenich, C-532/11) heeft het HvJ beslist dat een woonboot, met de bijbehorende ligplaats en aanlegsteiger, onder voorwaarden is aan te merken als een onroerende zaak voor de btw.<sup>23</sup> Als een woonboot is bestemd voor permanente bewoning door particulieren, is aangesloten op verschillende (nuts)voorzieningen en uitsluitend is bestemd om duurzaam op één bepaalde plek te worden gebruikt als woning, wordt een woonboot voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief aangemerkt als 'woning'. Ditzelfde geldt voor een woonwagen.

### 3. Leeftijd van de woning

Vanaf 1 januari 2010 is het toepassingsgebied van het verlaagde btw-tarief voor het schilderen en stukadoren van woningen ouder dan 15 jaar verruimd naar woningen van 2 jaar en ouder na het tijdstip van eerste ingebruikneming.

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.

Om te verifiëren of het verlaagde btw-tarief terecht is toegepast, baseert de Belastingdienst zich op de gegevens uit de BAG (Basisregistraties Adressen en Gebouwen) en de GBA (Gemeentelijke Basisadmi-

<sup>23</sup> 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.



nistratie persoonsgegevens). Bij twijfel of een woning voldoet aan de ouderdomseis van 2 jaar, kan de schilder/stukadoor desgewenst een verklaring laten tekenen door de opdrachtgever.

#### **4. Schilderen**

##### **4.1 Algemeen**

Onder schilderen wordt in dit verband verstaan: het verwerken en aanbrengen van een verf- of schildersysteem. Met het aanbrengen van een verf- of schildersysteem wordt bedoeld op het geheel van werkzaamheden dat samenhangt met het voorbehandelen van een bepaalde ondergrond en het in aansluiting daarop afwerken van die ondergrond met bepaalde verfproducten (zoals lakverven, vernissen en beitsen). Het binnen een verfsysteem aanbrengen van flakes op trappen en vloeren in woningen ouder dan 2 jaar 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 vervlokken 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 ouder dan 2 jaar onder het verlaagde btw-tarief.

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

##### **4.2 Voorbereidings- en voorbehandelingswerkzaamheden bij schilderwerk**

Onder de voorbereidings- en voorbehandelingswerkzaamheden bij schilderwerk vallen:

- het schoonmaken, wassen, ontvetten, afbranden, afbijten en schuren van de te schilderen ondergrond;
- zogenoemd preventief onderhoud: het repareren van de te schilderen ondergrond met materiaal dat van een andere aard is dan het oorspronkelijke materiaal waaruit de ondergrond bestaat. Bij een houten ondergrond valt te denken aan het herstel met verfproducten en pasteuze materialen zoals plamuur en houttrenoeverpasta's (vooral epoxy pasta'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 ouder dan 2 jaar 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. In dit verband zijn onder meer de volgende werkzaamheden te noemen:

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

### *5.1 Algemeen*

De term stukadoren heeft betrekking op de volgende werkzaamheden:

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

### *5.2 Voorbereidings- en voorbehandelingswerkzaamheden bij stucwerk*

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

- het lossteken van de loszittende stuclaag;
- het voorbereiden van de ondergrond ten behoeve van het (nieuw) aan te brengen stucwerk, zoals voorlijmen, impregneren, opruwen of reinigen en het stellen van de benodigde stukadoorsprofielen;
- het aanbrengen van zogenoemde pleisterdragers ten behoeve van onder meer plafondwerk, zoals stucanet, steengas 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 stuclaag of het aanbrengen van een nieuwe stuclaag. Het gaat hier om het handmatig dan wel machinaal verwerken, aanbrengen en afwerken van één of meerdere lagen cement-, gips-, kalk- of kunststofgebonden pleister in pasteuze vorm. Bij pleister in pasteuze vorm valt te denken aan diverse soorten kant-en-klare mortels, sierpleister (bijv. spachtel, structuur- of decorpleister en marmerpleister) en spuitpleister (spack). Ook het aanbrengen van decoratieve lijsten, ornamenten en dergelijke aan wanden en plafonds valt hieronder. Met 'verwerken, aanbrengen en afwerken' wordt bedoeld op iedere toepassing van de bij het stukadoorswerk gebruikte hulpmiddelen, zoals de spuit, kwast, roller en spaan.

### *5.4 Werkzaamheden die te ver afstaan van het eigenlijke stukadoorswerk*

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

## **6. Gebruikte materialen**

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





## 7. Behangen

Op wanden kan in plaats van stucwerk ook behang worden aangebracht. De voorbereidende werkzaamheden voor het aanbrengen van stucwerk en het aanbrengen van behang zijn identiek. Vanwege die overeenkomst keur ik goed dat de noodzakelijke en direct met behangen samenhangende voorbereidingswerkzaamheden worden belast naar het verlaagde btw-tarief als het een woning betreft die ouder is dan 2 jaar. De goedkeuring geldt ook voor het aanbrengen van het behang. De levering van het behang is onderworpen aan het algemene btw-tarief. De goedkeuring geldt niet voor snelwrapfolie dat wordt aangebracht op objecten zoals keukens, omdat behang vrijwel uitsluitend is bestemd en geschikt om te worden aangebracht op wanden.

## 8. Hoedanigheid van dienstverrichter en afnemer

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

## 9. Onderaanneming

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

## 10. In aannemingsprojecten opgenomen schilder- /stukadoorswerk

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

## POST B 9

### 1. Inhoud van de post

*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).<sup>24</sup> Met de wijziging wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd. Het vervallen van de zinsnede 'het vervoer met auto's voor de uitvoering van trouwerijen, begrafenissen 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.

<sup>24</sup> Kamerstukken II 2014-2015, 34 220, nr. 3.



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

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

### **3. Vervoer van personen**

#### **3.1 Algemeen**

Onder 'vervoer van personen' vallen bijvoorbeeld vistrips. Daarvan is sprake als sportvissers met een schip naar een vislocatie worden gebracht waar zij – aan boord van dat schip – in de gelegenheid worden gesteld om te vissen<sup>25</sup> of als sportvissers in een schip door een ander schip worden gesleept naar de vislocatie.

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

Voorbeelden van diensten die niet onder de post vallen:

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

#### **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.<sup>26</sup>

### **4. Binnenlands vervoer met luchtvaartuigen**

Met ingang van 1 januari 2002 is het verlaagde btw-tarief niet langer 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 vakantiebeddingsbedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden;*

### **2. Kamp- en vakantiebeddingsbedrijf**

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

### **3. Gelegenheid geven tot kamperen**

#### **3.1 Algemeen**

Het geven van gelegenheid tot kamperen in de zin van de post moet worden uitgelegd naar spraakge-

<sup>25</sup> Hoge Raad 10 december 1975, ECLI:NL:HR:1975:AX3842.

<sup>26</sup> Gerechtshof 's-Gravenhage, 23 maart 2012, ECLI:NL:GHSGR:2012:BW8008.



bruik. In elk geval behoort hiertoe het geven van gelegenheid tot het plaatsen van tenten, caravans en zomerhuisjes.

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

Niet onder de post vallen de volgende prestaties:

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

### **3.2 Samenhangende prestaties**

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

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

Niet onder de post vallen de volgende prestaties:

- het enkel geven van gelegenheid tot parkeren van vervoermiddelen;
- de verhuur van tenten aan niet-campinggasten;
- de levering van campinggas in standaard gasflessen;
- het geven van gelegenheid tot winterstalling.

## **4. Watersportbedrijven**

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

## **5. Korte periode**

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

## **POST B 11**

### **1. Inhoud van de post**

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

### **2. Logies**

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

- de seizoensverhuur van gemeubileerde kamers en gemeubileerde woningen;



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

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

### **3. Hotel-, pension- en vakantiebestedingsbedrijf**

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

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

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

### **4. Korte periode**

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

### **5. Opvang van asielzoekers**

#### **5.1 Algemeen**

De (enkele) verhuur van accommodaties voor de opvang van asielzoekers door hotel-, pension- en vakantiebestedingsbedrijfexploitanten aan het Centraal Orgaan voor de opvang van Asielzoekers (COA) of het ministerie van Veiligheid en Justitie (hierna: V&J) valt onder de post. In dit verband speelt een rol dat het verblijf van de asielzoekers in de desbetreffende accommodatie ondanks de soms relatief lange duur ervan naar zijn aard is te beschouwen als een verblijf voor een korte periode.

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

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

#### **5.2 'All-in' opvang**

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



de verhuur van de accommodatie en één voor de door hem voor de verdere opvang en verzorging van de asielzoekers (maaltijdverstrekking, bewassing en dergelijke) verrichte prestaties. De bedragen die de exploitant ontvangt voor het vrijhouden van kamers voor asielzoekers en het verstrekken van non-foodartikelen (zoals zeep, tandpasta en shampoo) aan die personen kunnen delen in de toepassing van het verlaagde btw-tarief. Het door de exploitant namens het COA of het ministerie van V&J aan asielzoekers doorbetaalde kleding- en zakgeld blijft als doorlopende post buiten de heffing.

### **5.3 Kantoorruimte**

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

### **6. Dak- en thuislozen**

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

## **POST B 12**

### **1. Inhoud van de post**

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

### **2. Algemeen**

Post b 12 is opgenomen naar aanleiding van het arrest van het HvJ van 2 mei 1996, zaak C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien A/S / Fza Flensburg). Het HvJ heeft in dit arrest onder meer overwogen: 'De restaurantverrichting wordt derhalve gekenmerkt door een reeks van elementen en handelingen, waarvan de levering van voedsel niet meer dan een onderdeel is en waarin het dienstenaspect ruimschoots de overhand heeft. Zij moet bijgevolg als dienst in de zin van artikel 24, lid 1, van de btw-richtlijn worden beschouwd. Dit is echter anders wanneer de verrichting betrekking heeft op 'afhaal'-maaltijden en niet gepaard gaat met diensten die de nuttigheid ter plaatse in een passend kader moeten veraangemen.' Post b 12 voorkomt dat de levering van voedingsmiddelen door horecaondernemers voor gebruik ter plaatse wordt onderworpen aan het algemene btw-tarief. De verstrekking in snackbars, snackwagens, bioscoopfoyers, kantines van sportverenigingen en dergelijke van vers bereide spijzen of eetwaren voor onmiddellijke consumptie vormt een levering van goederen, tenzij de diensten waarmee de levering van de eetwaren gepaard gaat, overheersen. De activiteiten van een partyservice zijn aan te merken als diensten, tenzij spijzen worden geleverd zonder verdere aanvullende dienstverlening of wanneer de levering van de spijzen het overheersende bestanddeel van de handeling is.<sup>27</sup>

### **3. Mixdranken**

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

#### *Goedkeuring:*

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

#### *Voorwaarden voor toepassing van de goedkeuring:*

- a. de ondernemer dient de in de mixdrank verwerkte hoeveelheden van de samenstellende dranken

<sup>27</sup> HvJ 10 maart 2011, C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09.



- ook in ongemixte vorm ter verkoop aan te bieden en
- b. 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 hiervoor 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 een maaltijd. Deze dienstverlening van de restauranthouder kan daarom onder de post worden gerangschikt.

Als een ondernemer als 'thuiskok' 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.

### **POST B 13**

#### **1. Inhoud van de post**

*de volgende diensten aan landbouwers, veehouders, tuinbouwers en bosbouwers:*

- a. *de diensten door agrarische loonbedrijven;*
- b. *de diensten door fokinstellingen, instellingen voor keuring en onderzoek en instellingen voor kunstmatige inseminatie, embryo-transplantatie daaronder begrepen;*
- c. *de diensten door boekhoud- en belastingadviesbureaus;*
- d. *het bewaren, drogen, koelen, ontsmetten, schonen, sorteren en verpakken van goederen welke de in de aanhef bedoelde personen in hun vermelde hoedanigheid hebben voortgebracht of geteeld, alsmede het vervoer van die goederen naar veilingen;*

#### **2. Hoedanigheid afnemers: landbouwers, veehouders, tuinbouwers en bosbouwers**

Zie voor een toelichting op de begrippen landbouwer, veehouder, tuinbouwer en bosbouwer het Besluit Landbouw.<sup>28</sup> Een nertsenfokker is veehouder in de zin van de post. Voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief is vereist dat de onder a t/m d bedoelde prestaties door de landbouwer enz. in de hoedanigheid van landbouwer enz. worden afgenomen. Onder de post kunnen bijvoorbeeld worden gerangschikt de daarin genoemde diensten die worden verricht aan instellingen zoals landbouwproefstations.

Niet onder de post vallen diensten die worden verricht aan:

- veehandelaren;
- andere dan de in de post vermelde opdrachtgevers, zoals publiekrechtelijke lichamen, tenzij die opdrachtgevers de diensten afnemen in de hoedanigheid van landbouwer, veehouder, tuinbouwer of bosbouwer.

#### **3. Diensten door agrarische loonbedrijven (onderdeel a van de post)**

##### **3.1 Algemeen**

Met diensten door agrarische loonbedrijven worden bedoeld diensten die eigen zijn aan en kenmerkend voor het agrarisch loonbedrijf en die hun oorsprong vinden in de bedrijfsuitoefening van de landbouwer, veehouder, tuinbouwer of bosbouwer. Het maakt hierbij niet uit of de presterende

<sup>28</sup> Besluit van 20 december 2013, BLKB 2013/2253M, Stcrt. 2013, 36819.



ondernemer zelf een agrarisch loonbedrijf exploiteert. Bij agrarische loonwerkzaamheden gaat het om aangenomen werk in de agrarische sfeer met een eigen verantwoordelijkheid voor het resultaat van het werk. Het is niet vereist dat het agrarisch loonbedrijf zelf beschikt over machines en apparatuur. Ook is niet van belang of de te verrichten werkzaamheden al dan niet van eenvoudige aard zijn en of sprake is van stukloon of van een tevoren overeengekomen bedrag.

Voorbeelden van werkzaamheden die onder de post vallen:

- aanaarden (opruigen) van gewassen;
- aanleggen van 'drainreeksen' (buisstelsels ten behoeve van de afwatering);
- bepaalde onderhoudswerkzaamheden zoals wieden, schoonmaken van sloten, tochten en greppels (verwijderen van planten, modder, vuil enz. en uitdiepen en op vereist profiel terugbrengen, uitbaggeren en het uitgebaggerde materiaal op de kant als mest opwerpen) en schoonmaken van drainreeksen;
- beregenen;
- drone- en gps-werkzaamheden (als deze worden verricht in samenhang met onder de post vallende werkzaamheden);
- enten van kuikens en kippen, dit is het in het bloed van dit pluimvee brengen van een verzwakte of dode entstof ter voorkoming van bepaalde infectieziekten;
- het door schapen laten begrazen van natuurgebieden waarvoor de natuurorganisatie is aan te merken als bosbouwer;
- krijten van kasdekken bij tuinbouwbedrijven met het oogmerk het optimaliseren van de productie van gewassen in de kas;
- loofkappen en looftrekken van aardappelloof;
- loonvoeren;
- loonwerkzaamheden aan geoogste producten, zoals inkuilen – ensileren – of drogen van gras en andere ruwvoerders, hooien van gras (harken, keren, op zwad rijden enz. van gemaaid gras), stomen van aardappelen en dorsen van granen, zaderijen, peulvruchten enz., loonpersen van hooi en stro enz., afdekken van kuilen voor gras, andere ruwvoerders, aardappelen enz.;
- maaiwerkzaamheden voor zover verricht met machines of gereedschappen;
- melken van koeien;
- ontsmetten van grond (met chemicalieën door grondstomen enz.);
- (precisie-)zaaien (al dan niet gecombineerd met strookbespuiting) en poten;
- schoonspuiten en desinfecteren van stallen voor vee voordat een volgende fokronde begint. Deze werkzaamheden zijn direct van invloed op het (optimaal) fokken van dieren (voorkomen van ziekten, groeistoornissen en dergelijke). Schoonmaakwerkzaamheden aan de buitenkant van de stal hebben niet direct betrekking op het fokken als zodanig en vallen onder het algemene btw-tarief;
- seksen en snavelbranden of ontbekken van kuikens;
- slaan van putten voor beregeningsdoeleinden. Met het slaan van putten voor beregeningsdoeleinden wordt bedoeld op het maken van de put als zodanig. De eventueel in de prijs begrepen vergoeding voor de levering van de bovengronds op de put aan te sluiten buis (of buizen), pomp(en) en overige materialen, is onderworpen aan het algemene btw-tarief;
- spuiten van papiercellulose op landbouwgrond om verstuiven van de grond te voorkomen;
- vangen van mollen en pluimvee, vergroten van sloten en greppels en versnijden, hakken, schaven of zagen van rondhout (waaronder boerengeriefhout);
- verzorgen van bomen (boomchirurgie);

### *Goedkeuringen*

Ik keur goed dat onder voorwaarden onder de post worden gerangschikt:

1. het vervoer van goederen door een agrarisch loonbedrijf ten behoeve van een landbouwer, veehouder, tuinbouwer of bosbouwer. Het kan bijvoorbeeld gaan om het vervoer van meststoffen naar het land, gevolgd door het strooien van die meststoffen. Ook kan het gaan om het vervoer van door een agrarisch loonbedrijf geoogste suikerbieten van het land naar de boerderij, de suikerfabriek of een door de landbouwer aangewezen verzamelplaats. Het enkele vervoer door agrarische loonbedrijven of andere ondernemers is steeds belast naar het algemene btw-tarief.

### *Voorwaarde*

Het vervoer gaat onmiddellijk vooraf aan of volgt op en houdt rechtstreeks verband met de dienst(en) die het agrarisch loonbedrijf verricht aan de landbouwer.

2. het loonmalen van granen en van diverse veevoederproducten, zoals pulp, veekeuken en voor veevoederdoeleinden bestemde peulvruchten.



## Voorwaarde

De goederen vallen in gemalen toestand onder één van de posten genoemd in onderdeel *a* van de Tabel.

3. het schoonspuiten van ramen van, schermdoeken in en goten tussen (tuinbouw)kassen voor tuinbouwers. Hierbij is vooral van belang dat deze schoonmaakwerkzaamheden, anders dan reguliere schoonmaakwerkzaamheden, direct invloed hebben op de groei van de in de kassen geteelde gewassen (via extra lichtinval en dergelijke).

*Voorbeelden van werkzaamheden die niet onder onderdeel a van de post vallen:*

- teeltwerkzaamheden zoals het bewortelen van plantenstekken en veredelingswerkzaamheden zoals het oculeren van rozen;
- het uitbrengen van adviezen en het opstellen van bosbeheersplannen, het zgn. bestekgereedmaken van die plannen en het toezicht houden op de uitvoering daarvan (door aannemers);
- het aanleggen van een beregeningsinstallatie, dat is een installatie die dient om fruitbomen te beregenen in tijden van late nachtvorsten ter voorkoming van schade aan de bloesem;
- geitenkappen, dit is het knippen van de nagels van geiten om kreupelheid te voorkomen;
- het schoonspuiten van daken en/of muren, bijvoorbeeld ter verwijdering van mos.

### 3.2 Een of meer prestaties

*In de volgende gevallen gaat de levering van de gebruikte materialen op in de dienst:*

- de melasse en het plastic afdek materiaal gebruikt bij het inkuilen van gras;
- het plastic folie gebruikt bij het zaaien van maïs onder plastic;
- het materiaal gebruikt bij het aanleggen van een stoomdrainagesysteem met uitzondering van de bovengronds te plaatsen ventilatoren;
- het materiaal gebruikt bij het aanleggen van drainreeksen met uitzondering van pompen die bij een dergelijke reeks worden geplaatst;
- de papiercellulose die op landbouwgrond wordt gespoten om verstuiven van de grond te voorkomen.

*In de volgende gevallen gaat de levering van de gebruikte materialen niet op in de dienst:*

- pompen (algemeen btw-tarief) die worden geplaatst bij het aanbrengen van bronbemaling (verlaagd btw-tarief);
- de bestrijdingsmiddelen (algemeen btw-tarief) bij het bespuiten van landbouwgewassen (verlaagd btw-tarief);
- levering van kunstmest bij rijenbemesting. Met het begrip rijenbemesting wordt bedoeld op de situatie waarbij agrarische loonbedrijven tijdens het inzaaien van landbouwgewassen (o.a. maïs) op de ingezaaide rijen gewassen ook kunstmest strooien. Voor de tarieftoepassing moet een splitsing worden aangebracht tussen de levering van kunstmest (algemeen btw-tarief), de levering van landbouwzaad (verlaagd btw-tarief, post a 41) en de (in)zaaidienst (verlaagd btw-tarief, post b 13, onderdeel a).

### 3.3 Aanleg van mestopslagplaatsen

De aanleg van mestopslagplaatsen (zowel mestilo's als mestvijvers en mestbassins) vormt steeds een oplevering in de zin van artikel 3, eerste lid, onderdeel *c*, van de wet. Bij de aanleg van bedoelde opslagplaatsen worden de grondwerkzaamheden in voorkomende gevallen uitbesteed aan een andere ondernemer zoals bijvoorbeeld een agrarisch loonbedrijf. Het gaat hierbij meestal om het maken van de bouwput, het graven van de kuil, het maken van een aarden wal met de vrijgekomen aarde en het in de grond aanbrengen van de (zuig)leiding en/of de controleput. Op deze prestaties is het algemene btw-tarief van toepassing.

## 3.4 Overtollige mest

### 3.4.1 Inleiding

Door de toegenomen intensivering van het veehouderijbedrijf ontstaat in regio's met overwegend veehouderijen een overschot aan mest. Die mest kan niet in alle gevallen binnen dezelfde regio worden afgezet. Voor de afzet van deze binnen de eigen regio als overtollig beschouwde mest is het noodzakelijk (geworden) deze mest over lange(re) afstanden te vervoeren naar akkerbouwers in andere regio's. Voorheen betaalde de ontvangende akkerbouwer een vergoeding voor de geleverde mest. Nu is het zo dat akkerbouwers in veel gevallen alleen nog tegen ontvangst van een vergoeding aan agrarische loonbedrijven toestaan om mest op hun land uit te rijden/te injecteren.

Bij de distributie van overtollige mest zijn doorgaans drie partijen betrokken:

- een veehouder met een mestoverschot;





- een agrarisch loonbedrijf dat de mest bij de veehouder ophaalt, waarbij de eigendom van de mest op het loonbedrijf overgaat;
- een akkerbouwer die de mest van het loonbedrijf afneemt, dan wel tegen vergoeding toestaat de mest op zijn land uit te rijden/te injecteren.

Als regel bestaat er tussen de veehouder op wiens bedrijf een mestoverschot optreedt en de akkerbouwer die dit mestoverschot wenst af te nemen geen contractuele relatie. De agrarische loonbedrijven hebben zich bij de distributie van overtollige mest ontwikkeld tot zelfstandige schakels tussen de producenten en de afnemers van overtollige mest. Meestal zijn tussen de loonbedrijven en de betrokken veehouders of akkerbouwers langlopende afspraken gemaakt.

Bij de distributie van overtollige mest (drijfmest) verrichten agrarische loonbedrijven een reeks van verschillende nauw met elkaar samenhangende prestaties. In dit verband kunnen worden genoemd het opzuigen, opslaan, mengen, vervoeren, overpompen en verspreiden van mest.

### 3.4.2 Gevolgen voor de heffing van btw

#### 3.4.2.1 Ophalen/afnemen van mest van veehouders

##### *Goedkeuring*

Ik keur goed dat de dienst van het ophalen/afnemen van overtollige mest onder de post wordt gerangschikt. Dit geldt zowel als de dienst wordt verricht door agrarische loonbedrijven als in de gevallen dat de dienst wordt verricht door akkerbouwers of andere ondernemers, zoals mestverwerkende instellingen, mesthandelaren en dergelijke. Ook de opslag van overtollige mest in afwachting van de verdere afzet daarvan valt onder de goedkeuring. Bij het ophalen/afnemen van overtollige mest gaat het in de regel om vloeibare drijfmest. De goedkeuring geldt echter ook voor het ophalen/afnemen van overtollige stapelbare mest (mest in vaste vorm).

#### 3.4.2.2 Toestaan van uitrijden/injecteren door akkerbouwer

Zoals in onderdeel 3.4.1 is vermeld, staan akkerbouwers tegen ontvangst van een vergoeding aan agrarische loonbedrijven toe om mest op hun land uit te rijden/te injecteren. Als dit gebeurt door een akkerbouwer die heeft geopteerd voor btw-heffing is de dienst onderworpen aan het algemene btw-tarief. Post b 13 geldt dan niet omdat het hier niet gaat om een dienst door een agrarisch loonbedrijf.

Als een agrarisch loonbedrijf tegen vergoeding mest levert en op het land van de akkerbouwer uitrijdt/injecteert, kunnen de volgende van elkaar gescheiden prestaties worden onderscheiden:

- de levering van de mest (algemeen btw-tarief);
- het uitrijden/injecteren van mest (verlaagd btw-tarief).

#### 3.4.3 Scheiden van dierlijke mest

##### *Goedkeuring*

Ik keur goed dat het scheiden van dierlijke mest onder de post wordt gerangschikt. Het gaat hier om het scheiden van dierlijke mest in een 'natte' (vloeibare) substantie en een droge substantie (de 'rulle fractie'). Het scheiden van de mest vindt plaats op het bedrijf van de mestproducent (de veehouder) via een mobiele mestscheidingsinstallatie die wordt aangesloten op de mestopslagkelder van de veehouder. De mest wordt gescheiden om deze geschikt(er) te maken voor gebruik in de landbouw. De natte mestsubstantie wordt meestal uitgereden op het land van de veehouder terwijl de droge substantie vooral wordt gebruikt op het land van in of buiten de desbetreffende regio gevestigde akkerbouwers. De scheiding van de mest kan door de veehouder zelf worden verzorgd maar ook door coöperatieve verenigingen van veehouders of door agrarische loonbedrijven. Het is hierbij niet relevant of de dienst wordt verricht door een agrarisch loonbedrijf of door een andere ondernemer en of de eigendom van de mest overgaat van de veehouder naar de ondernemer die de mest scheidt.

### 3.5 Boomziekten

Het rooien van bomen door een agrarisch loonbedrijf voor een landbouwer, veehouder, tuinbouwer of bosbouwer valt onder de post. Om het verspreiden van bepaalde boom- en plantziekten tegen te gaan is de gebruiksgerechtigde van een terrein soms verplicht om bomen en struiken te rooien en (gedeeltelijk) te vernietigen. De overheid kan de kosten hiervan subsidiëren. Ik keur goed dat wordt aangenomen dat de landbouwer, veehouder, tuinbouwer of bosbouwer de diensten steeds in die hoedanigheid afneemt ook al worden de bomen en struiken niet in de uitoefening van het landbouw-, veehouderij-, tuinbouw- of bosbouwbedrijf gebruikt.

Dit geldt in principe ook voor de beheerder van bossen in de zin van onderdeel 1.2 van het Besluit Landbouw. Houtopstanden langs wegen, in parken en plantsoenen, bij zwembaden, bij sportterreinen



en dergelijke worden daar echter uitgezonderd van het begrip 'bossen'. Als te rooien en te vernietigen bomen of struiken deel uitmaken van dergelijke houtopstanden, moet daarom het algemene btw-tarief worden toegepast.

Het komt voor dat de gebruiksgerechtigde de zorg voor het rooien en vernietigen overlaat aan een derde (bijvoorbeeld Staatsbosbeheer). Deze derde ontvangt dan de subsidie en geeft aan een agrarisch loonbedrijf de opdracht om het rooien en vernietigen uit te voeren. Ook in deze situatie kan het agrarisch loonbedrijf het verlaagde btw-tarief toepassen. Dit omdat de verplichting tot het rooien en vernietigen op de gebruiksgerechtigde rust, en de prestatie daarom aan deze gebruiksgerechtigde wordt verricht.

#### **4. Fokinstellingen en dergelijke (onderdeel b van de post)**

Onderdeel *b* van de post is ook van toepassing als de presterende ondernemer niet een fokinstelling, een instelling voor keuring en onderzoek of een instelling voor kunstmatige inseminatie (embryotransplantatie daaronder begrepen) is. Dezelfde diensten door exploitanten van stieren, dekhengsten en beren (mannetjesvarkens) kunnen ook onder de post worden gerangschikt.

Ik keur goed dat diensten die fokinstellingen, instellingen voor kunstmatige inseminatie en exploitanten van dekhengsten verrichten aan eigenaren van paarden ook onder de post kunnen worden gerangschikt als die eigenaren geen landbouwer, veehouder, tuinbouwer en bosbouwer zijn.

Bij diensten door instellingen voor keuring en onderzoek moet het gaan om specifieke onderzoeks- en keuringswerkzaamheden aan landbouwproducten, landbouwproductiemiddelen en landbouwproductie (dat wil zeggen onderzoek en keuring aan landbouwproducten in de teeltfase).

Het kunstmatig insemineren van de onder post a 4 vallende dieren en het transplanteren van embryo's bij deze dieren valt onder de post. De levering van het dierlijke sperma respectievelijk de dierlijke embryo's gaat hierbij op in de inseminatiedienst respectievelijk de transplantatiedienst. De aparte levering van het voor de inseminatie benodigde sperma, respectievelijk het voor de transplantatie benodigde embryo, valt onder post a 4.

Drachtigheidsonderzoeken bij vee houden vanuit de bedrijfsvoering van veehouderijen bezien nauw verband met de kunstmatige inseminatie van vee. In verband hiermee kunnen drachtigheidsonderzoeken tot de diensten van instellingen voor kunstmatige inseminatie worden gerekend. Als de drachtigheidsonderzoeken door dierenartsen worden uitgevoerd, keur ik goed dat de post van toepassing is.

#### **5. Diensten door boekhoud- en belastingadviesbureaus (onderdeel c van de post)**

Het begrip 'diensten door boekhoud- en belastingadviesbureaus' moet naar het spraakgebruik worden uitgelegd. Werkzaamheden vallen onder dit begrip als zij tot het normale en gebruikelijke dienstenpakket van boekhoud- en belastingadviesbureaus behoren (in de hoedanigheid van boekhoud- en belastingadviesbureau wordt verricht) en de diensten in het kader van de onderneming van landbouwers, veehouders, tuinbouwers en bosbouwers worden afgenomen (zie bijlage 2).

Tot het gebruikelijke dienstenpakket behoren alle werkzaamheden met betrekking tot het stelselmatig aantekenen van wat men bij de betreffende landbouwer, veehouder, tuinbouwer of bosbouwer van belang acht om vast te leggen, te bewerken en te verwerken en fiscale aangelegenheden. Te denken valt aan het systematisch verwerken van financiële transacties, of aan de administratieve verwerking van bedrijfseconomische gegevens. Het gaat hier om bedrijfseconomische gegevens die zijn ontleend aan de bestaande bedrijfsvoering en die worden gebruikt om een efficiënte bedrijfsvoering te stimuleren.

Als in het kader van de hiervoor genoemde dienstverlening ook daarmee samenhangende werkzaamheden op juridisch gebied worden verricht, delen deze werkzaamheden in het verlaagde btw-tarief.

Werkzaamheden op juridisch terrein die normaliter door advocaten en/of notarissen enz. worden uitgevoerd en die ook niet tot het normale takenpakket van een boekhoud- of belastingadviesbureau behoren, vallen niet onder de post.

Zelfstandige, onsplitsbare diensten (zoals het opmaken van een jaarrekening en het voorbereiden van btw-aangiften) die door boekhoud- en belastingadviesbureaus worden verricht aan ondernemers die slechts deels zijn aan te merken als landbouwers enz. vallen onder de post mits de dienst door de afnemer ten minste voor een deel (mede) wordt gebruikt voor het landbouw-, bosbouw- of veeteeltgedeelte van zijn onderneming.

Het opstellen van aangiften van in de persoonlijke sfeer liggende belastingen valt niet onder de post. Zo kan bijvoorbeeld niet onder de post worden gerangschikt de behandeling van verzoeken om middeling van inkomens. Als notarissen of andere ondernemers diensten verrichten aan landbouwers, veehouders, tuinbouwers en bosbouwers die tot het normale en gebruikelijke dienstenpakket van boekhoud- en belastingadviesbureaus behoren, kunnen deze diensten onder de post worden gerangschikt.



## **6. Diverse diensten (onderdeel d van de post)**

### **6.1 Wegen**

Onder de post valt ook het wegen van de in onderdeel d genoemde goederen.

### **6.2 Dompelen van broedeieren**

Ter bestrijding van de ziekte 'Chronic Respiratory Disease' bij pluimvee kunnen broedeieren een dompelbehandeling ondergaan. Dit proces verloopt als volgt. De eieren moeten door de aanbieder met formaline zijn ontsmet. Vervolgens worden de eieren grondig gewassen en daarna nog een keer ontsmet. Daarna worden de eieren in stalen vaten geplaatst waarin de eieren roteren. Door het opwekken en weer opheffen van onderdruk wordt een antibioticumoplossing in de eieren opgezogen waarmee de verwekker van de ziekte in de broedeieren wordt gedood. De aanbieder ontvangt de door hem ter dompeling aangeboden broedeieren terug. Het dompelen van de broedeieren kan worden aangemerkt als het ontsmetten van goederen in de zin van de post. Het moet dan gaan om eieren die zijn voortgebracht in het bedrijf van degene die de eieren ter dompeling aanbiedt. Dit laatste moet blijken uit bijvoorbeeld een door de opdrachtgever verstrekte verklaring.

### **6.3 Vervoer naar veilingen**

Veemarkten vallen niet onder het begrip veilingen. Het vervoer van vee in opdracht van veehouders (en veehandelaren) naar veemarkten valt daarom onder het algemene btw-tarief.

Als het vervoer naar veilingen in opdracht van veilingexploitanten wordt verricht, valt de vervoersdienst onder het algemene btw-tarief.

Het vervoer van bloembollen in opdracht van een bloembollenkweker rechtstreeks naar een veiling van bloembollen valt onder de post. Worden de bloembollen eerst naar een plaats vervoerd waar zij een bepaalde behandeling ondergaan zoals drogen, schonen en sorteren dan is op dat vervoer het algemene btw-tarief van toepassing. Worden de bloembollen daarna in opdracht van de bloembollenkweker van die plaats naar de veiling vervoerd, dan kan dat laatste vervoer naar het verlaagde btw-tarief worden belast.

Als de producten niet worden verkocht op de veiling en weer naar de landbouwer, veehouder, tuinbouwer of bosbouwer worden terugvervoerd, valt het terugvervoer niet onder de post.

Het vervoer van leeg fust (verpakkingsmateriaal voor sierteelt- en tuinbouwproducten) valt niet onder de post. Bij combinatieritten wordt het vervoer van leeg fust als een zelfstandige prestatie aangemerkt die is onderworpen aan het algemene btw-tarief. Combinatieritten zijn in dit verband ritten waarbij vanaf de veiling naar de tuinbouwer leeg fust wordt vervoerd en vanaf de tuinbouwer naar de veiling vol fust wordt vervoerd en waarvoor de vervoerder aan de tuinbouwer één bedrag in rekening brengt. Ik keur goed dat bij het vervoer van sierteelt- en tuinbouwproducten forfaitair 88% van de vergoeding wordt toegerekend aan het vervoer van vol fust (verlaagd btw-tarief) en dat de resterende 12% wordt toegerekend aan het vervoer van leeg fust (algemeen btw-tarief). Deze forfaitaire regeling is alleen van toepassing op de hiervoor bedoelde combinatieritten. Vervoerders die gebruik willen maken van de forfaitaire regeling moeten deze regeling toepassen bij alle combinatieritten die zij uitvoeren.

Vervoerders die geen of niet langer gebruik willen maken van de forfaitaire regeling moeten de vergoeding splitsen op basis van de gegevens uit hun administratie. Vervoerders die hebben afgezien van de toepassing van de forfaitaire regeling en ervoor hebben gekozen de vergoeding voor het vervoer te splitsen op basis van hun individuele administratie kunnen later niet alsnog of opnieuw gebruik maken van de forfaitaire regeling.

## **POST B 14 (vanaf 1 juli 2012)**

### **1. Inhoud van de post**

*het verlenen van toegang tot:*

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



## **2. Circussen**

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

## **3. Dierentuinen**

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

## **4. Openbare musea of verzamelingen en daarmee samenhangende leveringen**

### **4.1 Openbare musea en verzamelingen**

Onder openbare musea of verzamelingen worden verstaan: instellingen die zich ten doel stellen goederen van historisch, cultureel, wetenschappelijk en/of maatschappelijk belang te verzamelen, te bewaren, eventueel wetenschappelijk te onderzoeken en (tenminste een deel van) deze goederen ten toon te stellen voor het publiek voor doeleinden van studie, educatie en recreatie. Zowel het verlenen van toegang tot permanente museaverzamelingen (de eigen collectie) als het verlenen van toegang tot 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. Het begrip verzameling wordt vooral gebruikt om collecties aan te duiden die niet in een bepaald gebouw zijn ondergebracht zoals een hortus botanicus en een beeldenverzameling op een bepaald terrein. Het moet dan gaan om een duurzaam samenhangende collectie goederen.

Als museum of verzameling is aan te merken:

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

Niet als museum of verzameling zijn aan te merken:

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

### **4.2 Samenhangende prestaties**

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

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

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

Niet onder de post vallen:

- ansichtkaarten en posters met afbeeldingen van voorwerpen uit andere museumcollecties of verzamelingen;
- gebruiksartikelen zoals kleding, vazen, speelgoed, pennen, portefeuilles, videobanden, cd's en dergelijke;
- souvenirs (zoals kopjes, borden, lepeltjes, tegeltjes e.d.) en siervoorwerpen (sierschalen, sierpoppen, sieraden e.d.);
- replica's of voorbeelden van voorwerpen die in het museum of de verzameling tentoon worden



- gesteld (zoals etsen, zeefdrukken, beeldjes, miniaturen, etnografische maskers, fossielen, mineralen);
- fotokopieën die worden geleverd met het oogmerk de informatie die een collectiestuk bevat over te dragen, zoals de inhoud van een (deel van een) boek;

## **5. Muziekuitvoeringen en toneeluitvoeringen (vanaf 1 juli 2012)**

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

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

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

### **5.2 Muziekuitvoeringen**

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

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

### **5.3 Toneeluitvoeringen**

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

Sinds 1 januari 2008 is 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) nimmer aan te merken als een toneeluitvoering.

### **5.4 Lezingen**

Bij het begrip lezingen moet vooral worden gedacht aan literaire of wetenschappelijke lezingen. Bij literaire of wetenschappelijke lezingen gaat het om lezingen die bijdragen aan het culturele leven. Alleen de dienst bestaande uit het verlenen van toegang tot vorenbedoelde lezingen valt onder de post.

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 overige in onderdeel d genoemde culturele activiteiten.

### **5.5 Reserveringskosten en voorverkoop**

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

## **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. Een ieder 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 toeganke-



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

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

De verhuur van voorbespeelde videocassettebanden en van andere beeld dragers kan niet onder onderdeel e van de post worden gerangschikt.

### ***7. Sportwedstrijden, sportdemonstraties e.d.***

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

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

#### ***8.1 Toegang verlenen***

Met betrekking tot het toegang verlenen tot moet het geheel van de aangeboden prestaties in het oog worden gehouden. Niet doorslaggevend is dat er sprake is van één entreeprijs. Ook bij het berekenen van één toegangsprijs voor de afzonderlijke attracties kan de post van toepassing zijn als de attracties een integrerend onderdeel vormen van een attractiepark of een ander primair en permanent voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorziening.

#### ***8.2 Attractieparken***

Onder een attractiepark is te verstaan: een afgebakend terrein of park waarin als regel een veelheid van bezienswaardigheden aanwezig is waar(mee) het publiek zich na betaling van een toegangsprijs (al dan niet per attractie) kan vermaken.

#### ***8.3 Speeltuinen***

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

Het verlenen van toegang tot kinderboerderijen valt onder de post. Niet alleen is een kinderboerderij aan te merken als een voorziening voor vermaak en dagrecreatie, ook ligt een kinderboerderij in het verlengde van een speeltuin.

#### ***8.4 Siertuinen***

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

Het tegen betaling verlenen van toegang tot modeltuinen bij tuincentra en dergelijke valt niet onder de post. Het verkoopbevorderende karakter van deze prestatie staat voorop. Het recreatieve karakter is secundair.

#### ***8.5 Vermaak en dagrecreatie***

Het recreatieve aspect staat bij de in de post bedoelde voorzieningen voorop. Of dat het geval is, moet naar spraakgebruik worden beoordeeld. Bij een samenstel van handelingen moet worden beoordeeld wat het kenmerkende element van het samenstel is. Aan het recreatieve aspect moeten andere eventueel aanwezige aspecten van de voorzieningen ondergeschikt zijn.

Het verlenen van toegang tot de Huishoudbeurs, de RAI, ruilbeurzen e.d. valt niet onder post omdat bij deze voorzieningen het verkoopbevorderende aspect voorop staat.

Het verlenen van toegang tot een jaarlijks van plaats naar plaats reizend theaterevenement waar



verschillende theatervoorstellingen op een dag kunnen worden bezocht, valt niet onder de post. Het (dag)recreatieve aspect van het evenement is ondergeschikt aan het culturele aspect van de voorstellingen. Bovendien is niet voldaan aan de voorwaarde dat sprake moet zijn van een permanent ingerichte voorziening (zie onder 8.6).

Een voorziening waar door middel van het beoefenen van (kans)spelen een geldbedrag kan worden gewonnen valt niet onder de post. Het spelen met geld c.q. winnen van een geldbedrag staat voorop, het (dag)recreatieve aspect van het spelen is daaraan ondergeschikt. Bovendien is veelal geen sprake van het tegen vergoeding verlenen van toegang tot de voorziening.

### *8.6 Primair en permanent voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorziening*

Een primair en permanent voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorziening is een terrein of gebouw met voorzieningen die zijn gericht op vermaak en recreatie, waarbij niet vooraf is bepaald dat men er slechts een beperkte tijdsduur kan of mag vertoeven (hierna aan te duiden als recreatieve inrichting).

Eenmalige of jaarlijks terugkerende evenementen en exposities die gedurende een beperkte tijdsduur plaatsvinden voldoen niet aan het vereiste dat de voorziening permanent moet zijn ingericht en vallen daarom niet onder de post. De voorziening moet gedurende minimaal twee maanden jaarlijks 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 sprake zijn van voldoende zelfstandigheid van de voorziening. De achterzaal van een café waar permanent oud Hollandse spellen staan opgesteld is niet aan te merken als een dergelijke voorziening.

#### *8.6.1 Andere dergelijke primair en permanent voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorzieningen; voorbeelden*

##### *Parken*

Grote parken en tuinen, zoals het Nationale Park de Hoge Veluwe, waarbij het aspect van dagrecreatie de boventoon voert, zijn aan te merken als primair en permanent voor vermaak en dagrecreatie ingerichte voorzieningen.

##### *Complex met forellenvijvers*

Op een complex met een aantal forellenvijvers, een kikkerpoel, speeltoestellen voor kinderen en een vlindertuin, is het mogelijk om tegen een extra vergoeding zelf forellen te vangen. Het complex wordt beschouwd als recreatieve inrichting. De activiteit wordt naar spraakgebruik gezien als vermaak en dagrecreatie.

##### *Arrangementen van recreatieve activiteiten*

Door diverse bedrijven wordt op een eigen locatie een grote verscheidenheid aan activiteiten aangeboden, meestal in de vorm van een arrangement. Het kan daarbij gaan om activiteiten zoals paintball, lasergame en touwtrekken. Ook kan sprake zijn van een parcours met touwbruggen en netten en soortgelijke 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 de activiteiten plaatsvinden op een recreatieve inrichting kan het verlaagde btw-tarief op grond van de post worden toegepast.

De betreffende ondernemers bieden soms de mogelijkheid om activiteiten te organiseren op een andere locatie, naar keuze van de klant. Als die locatie geen recreatieve inrichting is, is op deze prestatie het algemene btw-tarief van toepassing. Als echter de voormelde activiteiten op of in een sportaccommodatie in de zin van onderdeel 2.2, eerste alinea, van de toelichting op post b 3 worden georganiseerd, bestaat er geen bezwaar tegen de sportaccommodatie voor deze gelegenheid als recreatieve inrichting te beschouwen. Als voor de recreatieve activiteiten gebruik wordt gemaakt van accommodaties die worden gevormd door openbare ruimtes die alleen voor de duur van een bepaalde sportbeoefening als sportaccommodatie zijn aan te merken, kan het verlaagde btw-tarief op grond van deze post geen toepassing vinden. Voorbeeld: het wandelparcours van de Nijmeegse Vierdaagse is door de rechter als sportaccommodatie aangemerkt gedurende de duur van dat sportevenement. Dit leidt er niet toe dat het verlaagde btw-tarief op grond van de post van toepassing is als op dat wandelparcours op een later moment recreatieve activiteiten worden verricht.



### 8.6.2 Verhuur onroerende zaak of toegang verlenen tot een voor dagrecreatie ingerichte voorziening

Als de voor dagrecreatie ingerichte voorziening wordt verhuurd, geldt de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel b, van de wet.

## 9. Garderobe

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

### POST B 15

#### 1. Inhoud van de post

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

#### 2. Algemeen.

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.<sup>29</sup>

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

Het in opdracht van derden opfokken van dieren of opkweken van planten, groente, en dergelijke werd in de Nederlandse rechtspraak aangemerkt als de oplevering van roerende zaken. De oplevering van deze goederen was daardoor aan het verlaagde btw-tarief onderworpen als die goederen waren opgenomen in onderdeel a van Tabel I. Zie in dit verband HR 17 december 1997, nr. 32 593. Het Stenholmen-arrest van het HvJ heeft echter bepaald dat in deze gevallen geen sprake kan zijn van de oplevering van roerende zaken, zijnde de vervaardiging van zaken die van tevoren niet bestonden (arrest van 1 april 2004, nr. C-320/02; zie ook het Besluit Landbouw). Vooruitlopend op wijziging van de wetgeving keur ik het volgende goed.

#### *Goedkeuring*

Prestaties, die als gevolg van het Stenholmen-arrest vanaf 1 april 2004 aan het algemene btw-tarief zijn onderworpen, blijven voorsnog belast naar het verlaagde btw-tarief. De diensten die onder deze

<sup>29</sup> Hoge Raad, 23 september 2016, ECLI:NL:HR:2016:2137.





goedkeuring vallen, betreffen het opfokken van dieren, het opkweken van planten, groente, e.d. en het zodanig trainen van een dier dat op basis van HR 17 december 1997, nr. 32 593, een nieuw goed ontstaat.

### *3.1 Wat houdt de opfok van paarden in*

De opfok van paarden houdt in de zuivere opfok en de africhting. In de praktijk wordt onder 'zuivere opfok' verstaan de tijd waarin het jonge paard kan opgroeien tot jong volwassen paard. Gedurende deze periode wordt het paard verzorgd, groeit het op in groepsverband en wordt het sociaal en handelbaar gemaakt. Er worden geen prestaties van het jonge paard verwacht. De africhting is het (verder) socialiseren van het paard, het zadelmak maken van het paard en het paard zodanig africhten dat het geschikt is voor gebruiksdoeleinden als rij- of menpaard. De africhtingsfase duurt, wil deze fase nog gerekend worden tot de opfokperiode, niet langer dan 6 maanden. Bij een langere termijn is het aan de africhter om aan te tonen dat geen sprake is van training. De africhtingfase eindigt in ieder geval als er een startkaart wordt aangevraagd dan wel aan het einde van het vijfde levensjaar van het paard. Het trainen van een paard tot dressuur- of springpaard op B of ander niveau behoort niet tot de opfok van paarden.

## **POST B 17**

(vanaf 1 juli 2012)

### **1. Inhoud van de post**

*het optreden door uitvoerende kunstenaars;*

### **2. Uitvoerende kunstenaars**

Voor het antwoord op de vraag of sprake is van een optreden door een uitvoerende kunstenaar is bepalend of een artistieke prestatie wordt verricht.

De post is ook van toepassing op uitvoerende kunstenaars die hun diensten door middel van een rechtspersoon verlenen.

De post is in ieder geval van toepassing op optredens door kunstenaars die uitvoeringen zijn als bedoeld in post b 14, onderdeel d. Het gaat daarbij om muziekuitvoeringen en toneeluitvoeringen, daaronder begrepen opera's, operettes, dansen, pantomimes, revues, musicals en cabarets. De toepassing van de post is echter niet beperkt tot dergelijke uitvoeringen. Ook de publieksoptredens van andere uitvoerende kunstenaars zoals komieken, goochelaars en buiksprekers vallen onder de post.

De post geldt ook voor de diensten van sneltekenaars en karikaturisten bij bedrijfsfeesten, workshops enz. voor en te midden van publiek. De post geldt niet voor het maken van sneltekeningen/karikaturen die anders dan bij wijze van een publieksoptreden worden gemaakt.

Een diskjockey, videojockey en Master of Ceremony/vocalist bezit de hoedanigheid van uitvoerend kunstenaar voor zijn optreden op dance-parties, festivals, poppodia en dergelijke.

Optredens van (aankomende) circusartiesten vallen onder de post omdat deze optredens elementen bevatten uit optredens van uitvoerende kunstenaars.

Het verlaagde btw-tarief geldt alleen voor optredens. Daaronder moet worden verstaan: optredens die middellijk of onmiddellijk door het publiek kunnen worden beluisterd of aanschouwd. Repetities die samenhangen met en noodzakelijk zijn voor die optredens worden hieronder begrepen.<sup>30</sup> 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;

<sup>30</sup> Zie rechtbank Haarlem 5 oktober 2011, ECLI:NL:RBHAA:2011:BU9996.



- de diensten van een regisseur, geluidstechnicus of fotomodel. Deze personen zijn geen uitvoerende kunstenaars;
- diensten van schrijvers en componisten (die prestaties zijn vrijgesteld op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel q, van de wet).

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 ook geen optreden omdat geen sprake is van een uitvoering die middellijk of onmiddellijk door publiek wordt aanschouwd of beluisterd.

### **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**

### **1. Inhoud van de post**

*het vervoer van gas dat valt onder de toepassing van post a 32. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld inzake de toepassing van deze post;*

### **2. Het vervoer van gas**

Op grond van post a 32 van de tabel is het verlaagde btw-tarief onder meer van toepassing op de levering van gas voor verwarming ten behoeve van het groeiproces van tuinbouwproducten. Het vervoer van gas naar de tuinbouwer werd aanvankelijk door de leverancier verzorgd en vormde als zodanig een onderdeel van de levering van dat gas. Daardoor werd op de kosten van het vervoer die waren begrepen in de vergoeding voor de levering ook het verlaagde btw-tarief toegepast. Als gevolg van de totstandkoming van de Gaswet zijn de levering en het vervoer van gas twee afzonderlijke prestaties geworden die ook door afzonderlijke ondernemers worden verricht. Deze post voorziet erin dat in de nieuwe situatie het verlaagde btw-tarief toegepast kan blijven op het vervoer van gas bestemd voor de tuinbouw.

## **POST B 19**

### **1. Inhoud van de post**

*het aanbrengen van op energiebesparing gericht isolatiemateriaal aan vloeren, muren en daken van woningen na meer dan twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming, met uitzondering van materialen die een deel vertegenwoordigen van de waarde van deze diensten;*

### **2. Het aanbrengen van op energiebesparing gericht isolatiemateriaal**

De tabelpost heeft alleen betrekking op diensten en niet op leveringen van isolatiemateriaal, daaronder begrepen het aanbrengen van een goed aan een ander goed in de zin van artikel 3, eerste lid, onderdeel f, van de wet. De kosten van in eigen productie vervaardigde materialen zien, ook waar het betreft de factor arbeid, geheel op de levering van de materialen.

De tabelpost is alleen van toepassing bij het aanbrengen van op energiebesparing gericht isolatiemateriaal aan vloeren, muren en daken van woningen. De werkzaamheden moeten erop zijn gericht de woning energiezuiniger te maken. Dit kan bijvoorbeeld worden bereikt met het aanbrengen van glaswol, steenwol, polyurethaan (PUR/PIR), thermoskussens, schelpen, kleikorrels of EPS 'piepschuim'. Het isoleren van de bodem van een woning met isolatiemateriaal valt ook onder de post. Dit geldt eveneens voor het zogenoemde opgaand werk, het isoleren van de fundering vanaf de bodem van de kruipruimte tot de vloer. Het aanbrengen van isolatiemateriaal aan de binnen- of buitenzijde van de gevel en/of het vullen van de spouwmuur met isolatiemateriaal valt ook onder de post. Ook het aanbrengen van (isolatie)glas kan onder de post worden gerangschikt.

De post is niet van toepassing op de arbeidscomponent die ziet op het vervangen van een bestaand kozijn in het kader van het aanbrengen van extra isolerend glas, ook niet als vaststaat dat dit noodzakelijk is voor het aanbrengen van de isolerende beglazing.



Constructieonderdelen zoals ramen en deuren zijn een normaal onderdeel van de woning en zijn als zodanig geen isolatiemateriaal.

#### 'Schilrenovatie'

Schilrenovatie is een manier van renoveren van oude woningen. Bij schilrenovatie wordt de voor-, achter- en kopgevel plus het dak van de woning vervangen. Na het verwijderen van de bestaande gevels worden er nieuwe prefab gevels geplaatst. Deze gevels bevatten al kozijnen, ramen, deuren en doorvoeren voor kabels en leidingen. Men kan kiezen uit verschillende kozijnen, deuren en kleuren van de gevel. Indien een kruipruimte aanwezig is, wordt de begane grondvloer van isolatie voorzien. Op die manier krijgt de woning een alles omsluitende, comfortabele en eigentijdse jas. In bijzondere gevallen is het ook mogelijk dat isolerende gevelelementen aan een bestaande gevel worden aangebracht zonder kozijnen, ramen, deuren enz. erin. De arbeidsuren voor het aanbrengen van isolerende gevelelementen zonder deuren, ramen etc. zijn belast naar het verlaagde btw-tarief ingevolge deze post.

Het aanbrengen van de geprefabriceerde complete gevelelementen als onderdeel van het renoveren van oude woningen kan niet worden aangemerkt als het aanbrengen van op energiebesparing gericht isolatiemateriaal. De arbeidsuren voor het aanbrengen zijn daarom niet belast naar het verlaagde btw-tarief ingevolge deze post. De werkzaamheden kunnen echter wel onder post b21 worden gerangschikt.

### **3. Voorbereidende werkzaamheden**

Werkzaamheden die te ver af staan van het aanbrengen van op energiebesparing gerichte isolatiemateriaal vallen niet onder het verlaagde btw-tarief. Te denken valt aan sloopwerkzaamheden zoals het verwijderen van de oude vloer, het dak of de kozijnen voorafgaand aan de daadwerkelijke isolatiewerkzaamheden. Ook het aanbrengen van zonwering of een dakkapel valt niet onder de post omdat geen sprake is van het aanbrengen van op energiebesparing gericht isolatiemateriaal.

Het komt voor dat bij het vervangen van bestaande delen van een woning, zoals een dak of een muur, werkzaamheden betrekking hebben op zowel de vervanging/vernieuwing van de bestaande delen als op het aanbrengen van isolatiemateriaal. In dat geval mag voor de tarieftoepassing worden gesplitst in een deel dat betrekking heeft op de vervanging/vernieuwing en een deel dat betrekking heeft op de isolatiewerkzaamheid. Als bijvoorbeeld een bestaand dak wordt vervangen door een rieten dak waarbij dit dak is geplaatst op isolatiemateriaal, dan geldt het verlaagde btw-tarief alleen voor de werkzaamheden met betrekking tot het isolatiemateriaal. Riet kan niet worden aangemerkt als een dergelijk materiaal.

Het hiervoor vermelde standpunt geldt ook als bij verbouw, aanbouw of uitbouw van een woning isolatiewerkzaamheden worden verricht. Als de werkzaamheden alleen vervanging betreffen, bijvoorbeeld een oud dak wordt vervangen door een nieuw (rieten) dak zonder dat isolatiemateriaal wordt aangebracht, valt het geheel onder het algemene btw-tarief.

### **4. Woningen**

Voor de uitleg van het begrip 'woning' wordt aangesloten bij de uitleg van dat begrip in de toelichting op post b.8.

### **5. Moment van tariefbepaling**

Het moment waarop de dienst wordt verricht, is bepalend voor het antwoord op de vraag of het verlaagde btw-tarief van toepassing is.

## **POST B 20**

### **1. Inhoud van de post**

*het verrichten van schoonmaakwerkzaamheden binnen woningen;*

### **2. Schoonmaakwerkzaamheden binnen woningen**

Schoonmaakwerk in de woning valt onder het verlaagde btw-tarief. Schoonmaakwerkzaamheden aan de buitenkant van woningen, zoals gevelreiniging en glazenwassen, alsmede specifieke schoonmaakdiensten binnen woningen, zoals schoorsteenvegen en CV-reiniging en andere niet tot de normale werkzaamheden van een schoonmaker behorende diensten vallen buiten de reikwijdte van de post. Alle schoonmaakwerkzaamheden die meestal door speciale bedrijven met bijzondere apparatuur worden verricht (zoals het in de was zetten van parketvloeren, het reinigen van portieken met hogedrukreinigers, brand- en roetreiniging, schoonmaak bij zware vervuiling, reiniging waterschade,



ontruimen en reiniging na overlijden bewoner) behoren niet tot de normale werkzaamheden van een schoonmaker en vallen dus niet onder de post.

Voor de uitleg van het begrip 'woning' wordt aangesloten bij de uitleg van dit begrip in de toelichting op post b.8.

Het schoonmaken van een gesloten galerij (in pandige gemeenschappelijke ruimte) kan tot de post worden gerekend. Het schoonmaken van ramen aan de buitenzijde van de flat aan een open galerij valt niet onder de post.

Overigens is huishoudelijke verzorging vrijgesteld van btw voor zover het personen betreft die voor thuiszorg geïndiceerd zijn op grond van de Wet Maatschappelijke Ondersteuning. Deze post is van toepassing op andere dan de hiervoor bedoelde gevallen.

## **POST B 21 is vervallen per 1 juli 2015 (de post gold vanaf 1 maart 2013. Eerder gold de post van 1 oktober 2010 tot 1 oktober 2011)**

### **1. Inhoud van de post**

*renovatie en herstel van woningen na meer dan twee jaren na het tijdstip van eerste ingebruikneming van die woningen, met uitzondering van materialen die een deel vertegenwoordigen van de waarde van deze diensten.*

### **2. Renovatie en herstel**

*Het verlaagde btw-tarief is van toepassing op alle renovatie- en herstelwerkzaamheden die in en aan een woning worden verricht. Dat is ook het geval als sprake is van een pand dat zowel vóór, tijdens als na voltooiing van de renovatie uitsluitend een woonbestemming heeft, maar dat na de renovatie feitelijk niet langer wordt gebruikt voor bewoning. De bij dit besluit gevoegde bijlage bevat een overzicht van vragen en antwoorden over deze tarieftoepassing. Onder renovatie- en herstelwerkzaamheden worden in dit verband verstaan: het vernieuwen, vergroten, herstellen of vervangen en onderhouden, van (delen van) de woning. Het verlaagde btw-tarief is uitsluitend van toepassing op de arbeidskosten en niet op de bij de renovatie- en herstelwerkzaamheid gebruikte materialen. Ook bij het aanbrengen van goederen in of aan een woning die van rechtswege in eigendom overgaan op de eigenaar van de woning doordat zij in bouwkundig opzicht deel (gaan) uitmaken van de woning, kan over de ter zake van die aanbrenging verrichte arbeid het verlaagde btw-tarief worden toegepast.*

#### *'Schilrenovatie'*

*Schilrenovatie is een manier van renoveren van oude woningen. Bij schilrenovatie wordt de voor-, achter- en kopgevel plus het dak van de woning vervangen. Na het verwijderen van de bestaande gevels worden er nieuwe prefab gevels geplaatst. Deze gevels bevatten al kozijnen, ramen, deuren en doorvoeren voor kabels en leidingen. Men kan kiezen uit verschillende kozijnen, deuren en kleuren van de gevel. Indien een kruipruimte aanwezig is, wordt de begane grondvloer van isolatie voorzien. Op die manier krijgt de woning een alles omsluitende, comfortabele en eigentijdse jas. In bijzondere gevallen is het ook mogelijk dat isolerende gevelelementen aan een bestaande gevel worden aangebracht zonder kozijnen, ramen, deuren enz. erin.*

*Het aanbrengen van geprefabriceerde complete gevelelementen als onderdeel van het renoveren van oude woningen valt onder de post.*

*Reconditioneringswerkzaamheden (volledige reiniging na calamiteiten waarbij brand-, roet- en waterschade is ontstaan) bij woningen ouder dan twee jaar kwalificeren als renovatie- en/of herstelwerkzaamheden in de zin van de post. Het opsporen van lekkages (lekdetectie) met behulp van speciale meetapparatuur, rook, vloeistof en/of geluid is niet aan te merken als een renovatie- of herstelwerkzaamheid in de zin van de post. De lekdetectie kan wel onder de post worden gerangschikt als die prestatie opgaat in de herstelwerkzaamheden aan de woning.*

### **3. Arbeid en materiaal**

*De verhouding tussen de materialen en de arbeidscomponent van de renovatie-/herstelwerkzaamheid wordt vastgesteld door de ondernemer die de dienst verricht. Als voor het geheel één vergoeding in rekening wordt gebracht en er is op de factuur geen splitsing aangebracht tussen de materialen en de arbeid, dan dient voor de splitsing tussen de arbeid en de materialen aangesloten te worden bij de marktwaardemethode. Dit betekent dat een vergelijking moet worden gemaakt met soortgelijke prestaties op de markt. Als die soortgelijke prestaties ontbreken dan moet worden gesplitst op basis van de kostprijs. Daarbij vallen de kosten van in eigen productie vervaardigde materialen onder materiaalkosten (zie voor de factor arbeid de goedkeuring in onderdeel 8). Overheadkosten mogen naar evenredigheid over de arbeid en de materialen worden verdeeld.*



Voorbeeld:

- A (arbeidsuren) = € 10.000
- B (materialen) = € 2.500
- C (arbeid en materiaal) = € 12.500
- D (overheadkosten) = € 1.500
- E (aanneemsom excl. btw) = € 14.000

Toerekenen overheadkosten:

- F (overheadkosten arbeid) =  $(A/C \times D) = € 1.200$
- G (overheadkosten materiaal) =  $(B/C \times D) = € 300$

De btw bedraagt:

Arbeidskosten  $(A + F) \times 6\% = € 672$

Materiaalkosten  $(B + G) \times 21\% = € 588$

Aanneemsom incl. btw =  $E + € 672 + € 588 = € 15.260$

#### 4. Woningen

Voor de uitleg van het begrip 'woning' wordt aangesloten bij de uitleg van dit begrip in de toelichting op post b 8.

De post is van toepassing op de arbeidscomponent van renovatiewerkzaamheden die betrekking hebben op het hele pand als dat pand voor meer dan 50% bestaat uit woningen. Het is daarbij niet relevant of het pand is gesplitst in appartementsrechten. Het verlaagde btw-tarief van de post kan ook worden toegepast op de arbeidscomponent van de kosten van de verbouwing van een kantoorge-deelte van een pand tot appartementen als het pand voorafgaand aan deze verbouwing voor meer dan 50% bestaat uit woningen ouder dan twee jaar. Het pand kwalificeert dan in zijn geheel als woning.

#### 5. Moment van tariefbepaling voor de maatregel die gold gedurende de periode van 1 oktober 2010 tot 1 oktober 2011 en voor de maatregel die geldt van 1 maart 2013 tot 1 januari 2015

Het moment waarop de dienst wordt afgerond, is bepalend voor het antwoord op de vraag of het verlaagde btw-tarief van toepassing is. Het verlaagde btw-tarief is alleen van toepassing als de dienst is afgerond op of na 1 oktober 2010 en vóór 1 oktober 2011 danwel op of na 1 maart 2013 en vóór 1 januari 2015. De dienst wordt als afgerond beschouwd als de oplevering heeft plaatsgevonden. De oplevering vindt plaats als het afgesproken werk is voltooid en de klant het werk heeft aanvaard. De aanvaarding kan ook blijken uit het feit dat de klant het werk heeft betaald.

Indien er vóór de data waarop de tariefmaatregelen in werking traden deelfacturen met toepassing van het algemene btw-tarief zijn uitgereikt terwijl de dienst wordt afgerond tijdens de geldingsduur van de maatregelen, dan dient op de definitieve factuur het verlaagde btw-tarief te worden toegepast. Als er tijdens de geldingsduur van de maatregelen deelfacturen met het verlaagde btw-tarief zijn uitgereikt terwijl de dienst pas is afgerond ná afloop van die periode, dan dient op de deelfacturen en op de definitieve factuur het algemene btw-tarief te worden toegepast. De verrekening van btw dient op de gebruikelijke wijze plaats te vinden. In gevallen waarin een factureringsverplichting geldt, is de ondernemer verplicht een creditfactuur uit te reiken.

Als de dienst van een onderaannemer aan een hoofdaannemer (bijvoorbeeld het betegelen van een badkamervloer) is afgerond vóór de ingangsdatum van de maatregelen, dan kan deze dienst niet delen in het verlaagde btw-tarief. Als de hoofdaannemer de dienst (bijvoorbeeld de renovatie van de gehele badkamer) aan de klant afrondt tijdens de geldingsduur van de maatregelen, dan kan de dienst van de hoofdaannemer aan de klant wel in het verlaagde btw-tarief delen. Wanneer echter de (onder)aannemer zelf een overeenkomst met de klant heeft gesloten, dan geldt het btw-tarief van het moment waarop de (onder)aannemer de dienst heeft voltooid.

In die situatie waarin een onderaannemer een deel van een groot renovatieproject aan een hoofdaannemer in de periode vóór de aanvangsdatum van de maatregelen heeft opgeleverd (bijvoorbeeld de eerste 10 huizen in een totaalproject van 100 huizen) kan het verlaagde btw-tarief voor deze (deel)oplevering niet worden toegepast.

Voor onderhoudswerkzaamheden aan bijvoorbeeld CV-installaties worden veelal onderhoudsabonnementen afgesloten. Als daarnaast ook afspraken worden gemaakt waarbij de ondernemer zich tegen een relatief geringe (extra) vergoeding verplicht om binnen een bepaalde termijn een storing te verhelpen is sprake van een serviceabonnement. Voor storingsbeurten kunnen afspraken worden



gemaakt over het al dan niet berekenen van arbeidsloon. De materialen worden echter altijd apart in rekening gebracht. Kenmerkend voor onderhouds- en serviceabbonementen is dat op een vast moment per jaar onderhoudswerkzaamheden worden verricht. De vergoeding kan éénmalig en voorafgaand aan de werkzaamheid, in termijnen of op het moment waarop de onderhoudswerkzaamheden zijn afgerond, worden betaald. Zowel bij de onderhoudsabbonementen als bij de serviceabbonementen is de onderhoudsdienst de hoofdprestatie; het moment waarop die dienst is afgerond, is daarom bepalend voor de bepaling van het toepasselijke btw-tarief.

## **6. Hoedanigheid van dienstverrichter en afnemer**

Aannemers, klusbedrijven en soortgelijke ondernemers die (onderdelen van) de renovatie- en herstelwerkzaamheden uitvoeren, mogen in de bedoelde periode het verlaagde btw-tarief hanteren. Voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief is het niet noodzakelijk dat de opdrachtgever een particulier is. Ook als bijvoorbeeld woningbouwcorporaties opdracht geven tot het verrichten van renovatie- en herstelwerkzaamheden in of aan woningen, geldt het verlaagde btw-tarief. Als renovatie- en herstelwerkzaamheden in onderaanneming worden verricht, is het verlaagde btw-tarief zowel in de relatie hoofdaannemer-opdrachtgever als in de relatie hoofdaannemer-onderaannemer van toepassing, mits de dienst wordt afgerond tussen 1 maart 2013 en 1 januari 2015.

## **7. Specifieke goedkeuringen**

*Ik keur goed dat tussen 1 maart 2013 en 1 januari 2015:*

- *het verlaagde btw-tarief wordt toegepast op het ontwerpen en vervaardigen van bouwtekeningen door architecten en dergelijke ondernemers mits zij tevens de renovatie van de woning begeleiden.*
- *het verlaagde btw-tarief wordt toegepast op de arbeidskosten van de in opdracht van de opdrachtgever op maat gemaakte goederen die een onderdeel gaan vormen van de woning. Dit geldt zowel voor de op locatie vervaardigde goederen als de in de eigen bedrijf vervaardigde goederen. Hierbij valt te denken aan inbouwkasten, deuren, kozijnen en dakkapellen.*
- *het verlaagde btw-tarief wordt toegepast op de arbeidskosten van hoveniers voor het aanleggen en onderhouden van bij woningen behorende tuinen.*

## **§ 6. Ingetrokken regelingen**

Het volgende besluit is met de inwerkingtreding van dit besluit ingetrokken:

- besluit van 4 september 2014, BLKB2014/123M

## **§ 7. Inwerkingtreding**

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

Dit besluit wordt in de Staatscourant gepubliceerd.

*Den Haag, 28 augustus 2017*

*De Staatssecretaris van Financiën,  
namens deze,  
J. de Blicq  
lid van het managementteam Belastingdienst*



## **BIJLAGE 1 BEHOREND BIJ HET BESLUIT 2017-20129 (VERLAAGD BTW-TARIEF OP ARBEIDSKOSTEN BIJ RENOVATIE EN HERSTEL VAN WONINGEN)**

**Post B 21 is vervallen per 1 juli 2015 (de post gold vanaf 1 maart 2013. Eerder gold de post van 1 oktober 2010 tot 1 oktober 2011)**

### **Overzicht van veel gestelde vragen en antwoorden**

*1. Voor welke werkzaamheden geldt het verlaagde btw-tarief op arbeidskosten? Let op: dit is geen uitputtende opsomming!*

- *het aanbrengen, vernieuwen en onderhouden van de badkamer, toilet, keuken, invalidentrap, dakterras, veranda, dakkapel en serre;*
- *het aanbrengen, vernieuwen en onderhouden van de riolering binnen het perceel van de woning;*
- *het aanbrengen, vernieuwen en onderhouden van boilers, geisers, cv-installaties, gaskachels, houtkachels, warmtepompen, zonnepanelen, zonneboilers, zonwering, rolluiken, alarminstallaties, bliksemafleiders, airco-installaties en sauna's, mits die goederen in bouwkundig opzicht onderdeel (gaan) uitmaken van de woning;*
- *het (aan)bouwen, vernieuwen (waaronder het slopen en opnieuw opbouwen) en onderhouden van garages, schuren, carports, erkers en dergelijke wanneer deze zich bevinden op hetzelfde perceel als de woning en de functie van het bijgebouw gelijk blijft;*
- *het aanbrengen en vernieuwen van (dubbel) glas;*
- *het onderhouden (waaronder vegen) en vernieuwen van schoorstenen;*
- *het onderhouden, vernieuwen en herstellen van een gevel;*
- *het aanbrengen, vernieuwen en onderhouden van wandafwerking zoals tegels die zodanig zijn aangebracht dat verwijdering daarvan schade toebrengt aan de wand als geheel;*
- *het aanbrengen, vernieuwen en onderhouden van vloeren die in bouwkundig opzicht onderdeel (gaan) uitmaken van de woning. Onder vloeren die in bouwkundig opzicht onderdeel uitmaken van de woning worden ook vloeren begrepen, die zodanig zijn aangebracht dat verwijdering daarvan schade toebrengt aan de vloer als geheel. Bedoeld worden betonnen gietvloeren, plavuizen, tegels, terrazzo, kunststofvloeren en sommige parketvloeren. Ook het via volledige verlijming aanbrengen van (onder)tapijt rechtstreeks op de originele vloer of trap valt onder het verlaagde btw-tarief;*
- *het renoveren en herstellen van een bejaardentehuis, aanleunwoning, appartementencomplex. Alleen die ruimten die ter beschikking staan van de bewoners (waaronder de gemeenschappelijke ruimten zoals de hal, trappenhuis, lift en recreatieruimten) worden als woning aangemerkt;*
- *het verwijderen van asbest;*
- *de werkzaamheden van de uitvoerder van de renovatie- en hersteldienst.*

*2. Voor welke werkzaamheden geldt het verlaagde btw-tarief op arbeidskosten niet? Let op: dit is geen uitputtende opsomming!*

- *het aanbrengen, vernieuwen en onderhouden van gordijnen;*
- *het bestrijden van ongedierte;*
- *het glazenwassen van woningen;*
- *het slopen van een bestaande woning en het bouwen van een nieuwe woning; er is sprake van een nieuw vervaardigd goed;*
- *sloopwerkzaamheden die niet in het kader van renovatie- en herstelwerkzaamheden plaatsvinden.*

*3. Een ondernemer rondt zijn prestatie af vóór 1 maart 2013, maar die prestatie maakt onderdeel uit van een groter project (volledige renovatie) dat pas na 1 maart 2013 wordt afgerond. De onderaannemer moet aan de hoofdaannemer doorgeven welk deel arbeid en welk deel materiaal is. Aangenomen wordt dat over de arbeidscomponent 6% moet worden berekend, omdat het project als geheel na 1 maart 2013 wordt afgerond. Is die aanneme juist?*

*Wanneer de dienst van de onderaannemer aan de hoofdaannemer (bijvoorbeeld het betegelen van een badkamervloer) is afgerond vóór 1 maart 2013 kan deze dienst niet delen in het verlaagde btw-tarief. Overigens ligt in de reden dat de prestatie van de onderaannemer onder de verleggingsregeling valt (zie ook vraag 6). Uitgaande van het feit dat de totale dienst door de hoofdaannemer aan de cliënt (bijvoorbeeld de complete renovatie van de badkamer) wordt afgerond in de periode na 1 maart 2013 kan de arbeidscomponent in de dienst van de hoofdaannemer aan de cliënt wel in het verlaagde btw-tarief delen. Wanneer de onderaannemer zelf factureert aan de cliënt dan geldt het btw-tarief dat geldend is op het moment dat de onderaannemer de dienst heeft voltooid. In die situatie waarin de onderaannemer een deel van een groot renovatieproject aan de hoofdaannemer in de periode vóór 1 maart 2013 heeft opgeleverd (bijvoorbeeld de eerste 10 huizen in een*



totaalproject van 100 huizen) kan het verlaagde btw-tarief voor deze (deel)oplevering niet worden toegepast. Voor het begrip 'oplevering' zie ook het antwoord op vraag 11.

**4. Het onderhoud van een algemene cv-ketel in een huizenblok of flat. Deze ketel verzorgt de warmte voor de aangesloten huizen of appartementen. De opdrachtgever is een particulier, VVE of woningcorporatie. Valt de arbeidscomponent onder het 6%-tarief?**

*De arbeidscomponent van het onderhoud valt onder het verlaagde btw-tarief, mits de dienst is afgerond in de periode tussen 1 maart 2013 en 1 januari 2015. De algemene cv-ketel in een appartementencomplex volgt het regime dat geldt voor de particuliere woongedeelten.*

**5. Kunnen onderaannemers die werk in onderaanneming hebben aangenomen met 21% BTW blijven factureren als zij de verleggingsregeling toepassen?**

*Wanneer de verleggingsregeling wordt toegepast vindt geen facturering naar het algemene of verlaagde btw-tarief plaats. De onderaannemers moeten wel een splitsing aanbrengen tussen arbeid en materiaal (ervan uitgaande dat de prestatie van de onderaannemer is afgerond tussen 1 maart 2013 en 1 januari 2015).*

**6. Een installatiebedrijf verricht 95% van de werkzaamheden onder de BTW-verlegd regeling. Het bedrijf hanteert een vaste prijslijst. Het bedrijf heeft een verhouding tussen materiaal en arbeid berekend (45% arbeid). Volstaat het nu om op de facturen te vermelden dat: – als voldaan wordt aan de voorwaarden van de tijdelijke btw-verlaging – er 45% van de factuur aangemerkt kan worden als arbeid?**

*Uitgaande van de juistheid van dat percentage, volstaat het om op de facturen te vermelden dat, als voldaan wordt aan de voorwaarden er 45% van de factuur aangemerkt kan worden als arbeid. De hoofdaannemer is verantwoordelijk voor een juiste toepassing van de maatregel.*

**7. In de bouwsector is het gebruikelijk de bouwsom in termijnen te factureren. De bouwsom kan bijvoorbeeld in vijf termijnen aan de opdrachtgever in rekening worden gebracht. Is het noodzakelijk om bij het factureren van elke termijn de tot dan toe werkelijk gerealiseerde arbeid, materiaal en overhead in rekening te brengen?**

*Wanneer reeds bij het opstellen van de begroting een (voorlopige) verdeling is gemaakt tussen arbeid en materiaal kan deze verdeling bij de tussentijdse facturen worden aangehouden. Bij de eindafrekening kan de bouwonderneming dan eventueel verrekenen naar de werkelijke verdeling arbeid en materiaal.*

**8. Veel opdrachtgevers kiezen ervoor om de bouwonderneming een prijs te laten aanbieden op basis van aangenomen werk. Dit betekent dat het risico voor hogere kosten (omdat het werk tegen zit) voor rekening van de bouwonderneming is. Als het mee zit, is het voordeel voor de bouwonderneming. De opdrachtgever weet vooraf waar hij aan toe is. De extra uren worden bij aangenomen werk niet in rekening gebracht. Is er dan ook geen sprake van btw over die uren?**

*Bij aangenomen werk worden de extra uren niet in rekening gebracht en niet gefactureerd (dus ook geen btw over deze extra uren).*

**9. In de bouwsector is het percentage Algemene Kosten (AK) een veel gebruikt begrip. Kunnen AK als overhead worden aangemerkt?**

*Om praktische redenen kunnen voor de toepassing van de post renovatie de AK als overhead worden aangemerkt met uitzondering van de winstopslag. Onder AK kunnen worden begrepen arbeidskosten (zoals salariskosten van algemene leiding, secretariaat en stafdiensten), afschrijvingen en huren (van gebouwen en inventaris) en overige algemene bedrijfskosten (zoals energiekosten, ict-kosten etc.). In zijn algemeenheid mogen overheadkosten pro rata worden verdeeld over arbeid- en materiaalkosten.*

**10. Het komt in de bouwpraktijk voor dat er bij de oplevering een aantal punten naar voren komen die de bouwonderneming later moet herstellen. Bijvoorbeeld een kras in een ruit. Is het werk af met de oplevering, of telt de tweede oplevering als alle opleverpunten zijn afgerond?**

*De dienst wordt als verricht beschouwd als de oplevering heeft plaatsgevonden. De oplevering vindt plaats als het afgesproken werk is voltooid en de consument het werk heeft aanvaard. De aanvaarding kan ook blijken uit het feit dat de consument het werk heeft betaald.*





11. Zijn er specifieke eisen bij de creditnota bij verrekening van het juiste btw-bedrag? Veel bouwondernemingen leveren na 28 februari 2013 een vóór die datum aangevangen werk op. Omdat eerdere termijnen met 21% btw zijn gefactureerd, zal er een verrekening van de btw plaatsvinden. Hoe vraagt een ondernemer aan de Belastingdienst de teveel betaalde btw terug?

Op de gebruikelijke wijze door middel van een verzoek om teruggaaf.

12. Als een (bij)gebouw verbouwd wordt tot een woning, vallen de werkzaamheden (de arbeid en een deel van de overhead) dan onder het 6%-tarief?

Als een gebouw wordt verbouwd tot een zelfstandige woning, geldt voor die verbouwing geen verlaagd btw-tarief als sprake is van de oplevering van een nieuwe onroerende zaak. Dat valt niet onder het begrip renovatie en herstel van een woning die langer dan twee jaar in gebruik genomen is. Bijvoorbeeld een bijgebouw naast de woning dat op hetzelfde perceel is gelegen of de transformatie van een kantoorpand tot een woning. Voor wat betreft de verbouwing van een kantoorpand is het verlaagde btw-tarief zondermeer niet van toepassing.

13. Is het bouwbedrijf verplicht het mandagenregister ook naar de opdrachtgever te sturen? Of is het voldoende als het bouwbedrijf arbeid, materiaal en overhead uitsplitst op de factuur?

De Belastingdienst stelt niet verplicht het mandagenregister aan de opdrachtgever te sturen.

14. Op welk moment kan worden aangenomen dat de dienst is afgerond bij onderhouds- en serviceabonnementen voor cv-installaties, liften e.d.?

Met de klant worden afspraken gemaakt over onderhoudswerkzaamheden aan cv-installaties die nodig zijn voor de veiligheid en het ongestoord functioneren van de cv. Vaak worden hiervoor zogenoemde onderhoudsabonnementen afgesloten. Als daarnaast ook afspraken worden gemaakt waarbij de ondernemer zich, tegen een relatief geringe (extra) vergoeding, verplicht om binnen een bepaalde termijn (meestal 24 uur) een storing te verhelpen worden dit meestal serviceabonnementen genoemd. Voor deze zogenoemde storingsbeurten kunnen ook afspraken worden gemaakt over het al dan niet berekenen van arbeidsloon. De materialen worden echter altijd apart in rekening gebracht. Kenmerkend aan de hier bedoelde overeenkomsten is dat in alle gevallen eenmaal per vastgestelde periode, bijvoorbeeld één keer per jaar, onderhoudswerkzaamheden aan de installatie worden verricht. Het moment waarop de vergoeding wordt betaald kan variëren van een eenmalige vooruitbetaling, betaling in termijnen of zodra de onderhoudswerkzaamheden zijn verricht.

Zowel bij de hiervoor bedoelde onderhoudsabonnementen als de serviceabonnementen is de onderhoudsdienst de hoofdprestatie (hetgeen onder andere tot uitdrukking komt in de prijs van het abonnement). Het moment waarop de onderhoudsdienst is afgerond is daarom bepalend voor het antwoord op de vraag of het verlaagde btw-tarief van toepassing is. Hierbij is niet van belang op welke wijze de vergoeding (vooraf, in termijnen of na afloop) wordt betaald.

15. De dienstverrichter moet het verlaagde btw-tarief aannemelijk maken. Moet de dienstverrichter in zijn boekhouding een verklaring voegen van de opdrachtgever dat de woning voldoet aan de eis dat de woning ouder is dan twee jaar na het tijdstip van eerste ingebruikneming?

Nee, om te verifiëren of het verlaagde btw-tarief terecht is toegepast, baseert de Belastingdienst zich op de gegevens uit de BAG (Basisregistraties Adressen en Gebouwen) en uit de GBA (Gemeentelijke Basisadministratie persoonsgegevens). Bij twijfel of een woning voldoet aan de ouderdomseis van twee jaar, mag de dienstverrichter desgewenst nog steeds een verklaring laten tekenen door de opdrachtgever.

17. Het tijdelijke verlaagde btw-tarief op arbeidskosten bij renovatie en herstel van woningen kan onder voorwaarden ook worden toegepast op renovatie- en herstelwerkzaamheden aan woonboten en woonwagens ouder dan twee jaar na het tijdstip van eerste ingebruikneming. Betekent dit dat de bestaande (structurele) verlaagde btw-tarieven ook mogen worden toegepast op woonboten en woonwagens?

Ja, het verlaagde btw-tarief voor schilder- en stukadoorswerk, isolatiewerkzaamheden en schoonmaakwerkzaamheden binnen woningen is ook van toepassing op dergelijke werkzaamheden in, aan en binnen woonboten en woonwagens. De woonboot of woonwagen dient dan wel bestemd te zijn voor permanente bewoning door particulieren, aangesloten te zijn op (nuts)voorzieningen en bestemd



te zijn om duurzaam op één bepaalde plek te worden gebruikt als woning.

*18. Bij het tijdelijke verlaagde btw-tarief op arbeidskosten bij renovatie en herstel van woningen in 2010-2011 waren praktische afspraken gemaakt met betrokken organisaties in de gevelementenbranche voor wat betreft de toe te passen verhouding van arbeid en materiaalkosten bij het vernieuwen, vergroten etc. van deuren en kozijnen. Gelden deze afspraken nu weer?*

*Ja, de forfaitaire verdeling van 40% arbeid en 60% materiaal mag worden toegepast bij de berekening van de btw voor de totale vergoeding van de dienst: vernieuwen, vergroten, herstellen of vervangen en onderhouden van deuren en kozijnen. Dit betekent dat het bedrijf bij het factureren van bovenstaande dienst over 40% van de kosten 6% btw en over 60% van de kosten 21% mag rekenen. Wanneer een ondernemer van mening is dat er een groter aandeel dan de overeengekomen 40% arbeid in de dienst van toepassing is dan dient dit te worden gespecificeerd rekening houdend met onderstaande punten:*

- de toerekening vindt plaats op basis van de gangbare prijzen voor de levering van de materialen en voor het verrichten van de arbeid (marktwaardenmethode);
- de toerekening vindt plaats op basis van de kostprijzen voor de materialen en de arbeid. De (voorbereidende) installatiewerkzaamheden vallen wel onder de factor arbeid. Overheadkosten worden naar evenredigheid over de twee kostenposten verdeeld.

*19. Bij het tijdelijke verlaagde btw-tarief op arbeidskosten bij renovatie en herstel van woningen in 2010-2011 waren praktische afspraken gemaakt met Bouwend Nederland en de Aannemersfederatie over een forfaitaire verdeling van de vergoeding in materialen en arbeid. Gelden deze afspraken nu weer?*

*Ja, de hierna opgenomen praktische afspraken mogen wederom worden toegepast. Deze forfaitaire verdeling kan worden gehanteerd bij het offeren van renovatiewerkzaamheden aan woningen, ouder dan twee jaar na eerste ingebruikneming. Deze forfaitaire verdeling kan ook worden gehanteerd als in de offerte geen verdeling arbeid en materialen is gemaakt en bij de facturering voor het geheel van de renovatiewerkzaamheid één prijs wordt berekend.*

*De forfaitaire verdeling voor de volgende werkzaamheden is gebaseerd op generieke marktwaarden van de arbeidscomponenten bij renovatie en herstel van woningen (prijspeil 1 maart 2013).*

*(25% arbeid)*

- Gevel en dak: vervangen balustraden van galerijen en balkons, beglazing (vervangen glas)
- Installaties: vervangen en aanbrengen cv-installaties (incl. verwijderen geisers, aanpassen bestaande gasaansluiting, nieuwe radiatoren, plaatsen thermostatische kraan + voetventiel, nieuw leidingwerk radiatoren), van individueel naar warmte door derden bij meergezinswoningen (incl. regelaar t.b.v. stadsverwarming, kamerthermostaat aan/uit, aansluiten thermostaat, demontage en afvoeren oude cv-ketel met toebehoren, standaard VR ketel, demontage en afvoeren keukengeiser, standaard keukengeiser, warm- en koudwaterleiding, isolatie thermaflex, appendages en hulpmaterialen en muurmengkraan), aanbrengen rookmelders, het plaatsen en afvoeren van zonneboilers;

*(30% arbeid)*

- Gevel en dak: vervangen draaiende delen van buitendeuren, vervangen hang- en sluitwerk ramen (buitenzijde) en buitendeuren;

*(40% arbeid)*

- Gevel en dak (vervangen buitenkozijnen (ramen en deuren), vervangen vensterbank/waterslagen e.d.),
- Upgraden interieur: badkamerrenovatie (indien incl. verwijderen sanitair, wandtegels, vloertegels, aanbrengen nieuw sanitair, wandtegels en vloertegels, aanpassen leidingwerk en electra en bouwkundige voorzieningen), keukenrenovatie (indien incl. verwijderen keukenblok en wandtegels, aanbrengen wandtegels en keukenblok, aanpassen leidingwerk, aanpassen electra en herstellen aansluiting wasmachine e.d.). Let op: voor het enkel plaatsen van een keuken geldt deze afspraak niet!
- Installaties: herstellen/vervangen wandcontactdozen en schakelmateriaal;

*(55% arbeid)*

- Gevel en dak: herstel gevelmetselwerk, herstel scheurvorming binnenspouwblad, na-isoleren en hydrofoberen gevel, herstellen betonwerk, vervangen en ontstoppen hemelwaterafvoer, steigerwerk, stucgevelsysteem, galerijen en balkons (herstel galerijvloeren, balkons en balustraden), platte daken (vervangen en herstellen), hellende daken (verbeteren en herstellen), nieuwe



*dakrandafwerking, nieuwe dakramen, nieuwe dakkapel, vervanging dakbedekking op eigen terrein, vervanging 4 pans dakraam*

- *Upgraden interieur: na-isolatie vloer begane grond, toilet renovatie, het plaatsen van binnenwanden, vervangen binnenkozijnen, herstellen en vervangen van trappen en hellingen, binnenwandafwerkingen, pleisterafwerkingen, keramische afwerking (wandtegelswerk en vloertegelswerk), vloerafwerkingen (onder- en dekvloeren) en plafonduafwerkingen*
- *Installaties: aanbrengen MV installatie, vervangen groepenkast, vervangen elektrische bedrading in woning, plaatsen brandmelders, plaatsen nieuwe radiatoren zonder vervangen cv ketel (incl. verwijderen radiatoren en nieuwe leidingen radiatoren);*

*(80% arbeid)*

- *Gevel en dak: oppervlakte afwerking (doorgestreeken voeg, sloopwerk en voegwerk), herstellen gemetselde schoorsteen.*

*Wanneer een ondernemer van mening is dat er een groter aandeel dan de overeengekomen percentages arbeid in de dienst van toepassing is dan dient dit te worden gespecificeerd rekening houdend met onderstaande punten:*

- *de toerekening vindt plaats op basis van de gangbare prijzen voor de levering van de materialen en voor het verrichten van de arbeid (marktwaardemethode);*
- *de toerekening vindt plaats op basis van de kostprijzen voor de materialen en de arbeid. De (voorbereidende) installatiewerkzaamheden vallen wel onder de factor arbeid. Overheadkosten worden naar evenredigheid over de twee kostenposten verdeeld.*

*Let op: er is geen forfaitaire afspraak gemaakt over een percentage arbeid/materiaal bij (totaal)renovaties of andere activiteiten en prestaties dan hiervoor bedoeld. Bij deze kan de aanbieder van de renovatie zelf het percentage arbeid vaststellen. Het is belangrijk dat de inschatting van de arbeid bij het verstrekken van de opdracht is vastgelegd. Dit betreft opdrachten met een vast overeengekomen aanneemsom.*

**20. Geldt het tijdelijke verlaagde btw-tarief ook voor het maken van een ontwerp voor het aanleggen en onderhouden van een tuin? En als een tuinarchitect naast het maken van een ontwerp ook de aanleg van de tuin begeleidt?**

*Het maken van een ontwerp voor het aanleggen en onderhouden van een tuin behorende bij een woning ouder dan twee jaar valt niet onder het verlaagde btw-tarief. Dit is anders als tuinarchitecten en dergelijke ondernemers naast het maken van een ontwerp ook de aanleg en het onderhoud van de tuin begeleiden. In dat geval kan het verlaagde btw-tarief op de arbeidskosten worden toegepast.*

**21. Geldt het tijdelijke verlaagde btw-tarief ook voor het aanbrengen, vernieuwen en onderhouden van omheiningen en (tuin)hekken in de tuin?**

*Ja, op de arbeidskosten van het aanbrengen, vernieuwen en onderhouden van omheiningen en (tuin)hekken die worden geplaatst in tuinen behorende bij woningen ouder dan twee jaar kan het verlaagde btw-tarief worden toegepast.*

**22. Goedgekeurd is dat het verlaagde btw-tarief wordt toegepast op de arbeidskosten van de in opdracht van de opdrachtgever op maat gemaakte goederen die een onderdeel gaan vormen van de woning. Dit geldt zowel voor de op locatie vervaardigde goederen als de in de eigen bedrijf vervaardigde goederen. Hierbij valt te denken aan inbouwkasten, deuren, kozijnen en dakkapellen. Kan verduidelijkt worden wat dient te worden verstaan onder 'opdrachtgever', 'eigen bedrijf' en 'in het eigen bedrijf vervaardigde goederen'?**

*Met 'opdrachtgever' wordt bedoeld de eigenaar/(ver)huurder van de woning die de renovatie- en herstelwerkzaamheid afneemt. Met de term 'eigen bedrijf' wordt bedoeld het bedrijf van degene die voor de btw als ondernemer wordt aangemerkt. Onder 'in het eigen bedrijf vervaardigde goederen' wordt verstaan de goederen die op maat worden gemaakt door de in de vorige volzin bedoelde ondernemer die de renovatie- en herstelwerkzaamheden aan de woning van die afnemer verricht.*

**23. Een ondernemer levert een op maat gemaakte deur aan een andere ondernemer of direct aan de consument die de deur in het kader van een renovatie in de woning zal bevestigen. Welk btw-tarief dient de eerstgenoemde ondernemer op de factuur te vermelden?**

*Hier is sprake van de levering van een (op maat gemaakte) deur. De eerstgenoemde ondernemer dient op de factuur het algemene btw-tarief te vermelden. Zowel voor het materiaal als voor de arbeidskosten.*



24. Geldt de specifieke goedkeuring voor de in opdracht van de opdrachtgever op maat gemaakte goederen die een onderdeel gaan vormen van de woning (zie verder vraag C) ook voor bijvoorbeeld op maat gemaakte (sier)hekken door de ondernemer die de tuin aanlegt of onderhoudt en die vervolgens door die ondernemer op locatie worden aangebracht?

Ja, deze goedkeuring geldt ook voor de arbeidskosten van de in opdracht van de opdrachtgever op maat gemaakte (sier)hekken door de ondernemer die de tuin aanlegt of onderhoudt en die vervolgens door die ondernemer op locatie worden aangebracht.

25. Goedgekeurd is dat het verlaagde btw-tarief wordt toegepast op het ontwerpen en vervaardigen van bouwtekeningen door architecten en dergelijke ondernemers mits zij tevens de renovatie van de woning begeleiden. Wat houdt de term 'begeleiden van de renovatie van de woning' in?

Met de term 'begeleiden van de renovatie van de woning' wordt bedoeld dat architecten en dergelijke ondernemers naast het ontwerpen en vervaardigen van bouwtekeningen ook begeleidende werkzaamheden verrichten zoals de prijs- en contractvorming, de coördinatie van de aanbesteding van de renovatie (gunning), de controle op de uitvoering van de renovatie, de directievoering rondom de renovatie en de oplevering van de renovatie.

26. Geldt het tijdelijke verlaagde btw-tarief ook voor het leggen van (sier)bestrating door hoveniers of door andere ondernemers in tuinen?

Ja, op de arbeidskosten van het leggen van (sier)bestrating in tuinen die behoren bij woningen ouder dan twee jaar kan het verlaagde btw-tarief worden toegepast. Als andere ondernemers dan hoveniers (sier)bestrating leggen in tuinen mogen ook zij het verlaagde btw-tarief toepassen.

27. Vallen de arbeidsuren in de periode van 1 maart 2013 tot 1 januari 2015 die betrekking hebben op het aanbrengen, vernieuwen en onderhouden van paardenboxen, buitenstallen, hondenkennels, zwembaden, tennisbanen op hetzelfde perceel als de woning (die meer dan 2 jaar in gebruik is) in opdracht van de afnemer onder het 6%-tarief?

Ja, op de arbeidskosten van het aanbrengen, vernieuwen en onderhouden van paardenboxen, buitenstallen, hondenkennels, zwembaden, tennisbanen in/op de bij de woning behorende tuin in opdracht van de afnemer kan het verlaagde btw-tarief worden toegepast.

28. Geldt het tijdelijke verlaagde btw-tarief ook voor de werkzaamheden van een constructeur bestaande uit onder meer het narekenen van constructies en het maken van constructietekeningen?

Goedgekeurd is dat het verlaagde btw-tarief wordt toegepast op het ontwerpen en vervaardigen van bouwtekeningen door architecten en dergelijke ondernemers mits zij tevens de renovatie van de woning begeleiden. Een dienst van een ondernemer, zoals een (binnenhuis)architect, een installateur of een constructeur, bestaande uit het ontwerpen van een bouw- of constructietekening, het narekenen van constructies, het maken van een berekening voor ventilatie of ontluchtingskanalen enz. is als zodanig niet te kwalificeren als een renovatiedienst (zijnde: het vernieuwen, vergroten, herstellen of vervangen en onderhouden, van (delen van) de woning) en valt daarom niet onder het verlaagde btw-tarief.

29. Het aanbrengen, vernieuwen en onderhouden van zonnepanelen valt onder het verlaagde btw-tarief, mits de zonnepanelen in bouwkundig opzicht onderdeel (gaan) uitmaken van de woning. Als de bevestiging op een (plat) dak alleen met losse stenen plaatsvindt, worden de zonnepanelen dan in bouwkundig opzicht onderdeel van de woning? En hoe zit dat bij buitenzonweringen?

Buitenzonwering wordt zodanig bevestigd/aangebracht dat daarvan kan worden aangenomen dat dit onderdeel gaat uitmaken van de woning. Voor zonnepanelen is dat niet altijd het geval. Als zonnepanelen slechts met losse stenen worden vastgelegd is dit onvoldoende om de zonnepanelen in bouwkundig opzicht onderdeel te laten worden van de woning.

30. Geldt het tijdelijke verlaagde btw-tarief ook voor het aanleggen, vernieuwen en onderhouden van beregeningsinstallaties en tuinverlichting?

Ja, op de arbeidskosten van het aanleggen, vernieuwen en onderhouden van beregeningsinstallaties en tuinverlichting in tuinen behorende bij woningen ouder dan twee jaar kan het verlaagde btw-tarief worden toegepast.



31. Geldt het tijdelijke verlaagde btw-tarief ook voor het laten doen van bodemonderzoek?

Nee, het laten doen van bodemonderzoek is geen renovatie- en herstelwerkzaamheid.

32. Geldt het tijdelijke verlaagde btw-tarief voor de werkzaamheden van een grondverzetbedrijf in de tuin?

Ja, de werkzaamheden van een grondverzetbedrijf passen binnen het kader van aanleg/onderhoud van de tuin (behorende bij woningen ouder dan twee jaar). De arbeidskosten die aan deze werkzaamheden zijn toe te rekenen kunnen delen in het verlaagde btw-tarief.

33. Geldt het verlaagde btw-tarief ook voor het aanbrengen, vernieuwen en onderhouden van steigers, beschoeiing constructies en damwanden in de tuin?

Ja, op de arbeidskosten van het aanleggen, vernieuwen en onderhouden van steigers, beschoeiing constructies en damwanden ten behoeve van zowel de tuin als de woning (ouder dan twee jaar) kan het verlaagde btw-tarief worden toegepast.

34. Geldt het verlaagde btw-tarief ook voor het aanbrengen, vernieuwen en onderhouden van een boothuis (loods voor berging van kleine pleziervaartuigen) in de tuin?

Ja, op de arbeidskosten van het aanleggen, vernieuwen en onderhouden van een boothuis (loods voor berging van kleine pleziervaartuigen) in de tuin behorende bij de woning ouder dan twee jaar kan het verlaagde btw-tarief worden toegepast.

35. Geldt het verlaagde btw-tarief ook voor kostenadvisering, het opstellen van energielabels en de diensten van verhuizers?

Nee, kostenadvisering, het opstellen van energielabels en de diensten van verhuizers zijn diensten die als zodanig niet te kwalificeren zijn als een renovatiedienst (zijnde: het vernieuwen, vergroten, herstellen of vervangen en onderhouden, van (delen van) de woning) en vallen daarom niet onder het verlaagde btw-tarief.

36. Vóór 1 maart 2013 heeft een architect (of een dergelijke ondernemer) in opdracht van een eigenaar/(ver)huurder van een woning een bouwtekening vervaardigd voor een renovatie. Op de factuur heeft die ondernemer het algemene btw-tarief (21%) vermeld. Na 28 februari 2013 komen partijen overeen dat die ondernemer de renovatie van de woning gaat begeleiden. Is op de arbeidskosten van de vervaardiging van de bouwtekening en op de begeleidende werkzaamheden bij de renovatie van de woning het verlaagde btw-tarief van toepassing?

Nee, in dit geval is sprake van twee verschillende diensten. De eerste dienst (het vervaardigen van de bouwtekening) is afgerond vóór 1 maart 2013 en is daarom terecht belast tegen het algemene btw-tarief. De tweede dienst (de begeleidingswerkzaamheden van de renovatie van de woning) is ook belast tegen het algemene btw-tarief. In dit geval wordt namelijk niet voldaan aan de cumulatieve voorwaarden van de specifieke goedkeuring voor diensten van architecten en dergelijke ondernemers zoals die is opgenomen in onderdeel 8 van de toelichting op post b 21 van Tabel I bij de wet.

37. Op 1 februari 2013 heeft een architect (of een dergelijke ondernemer) met een eigenaar/(ver)huurder van een woning één overeenkomst gesloten waarin is vastgelegd dat de ondernemer naast het maken van een bouwtekening ook de renovatie van de woning zal begeleiden. De bouwtekening is op 15 februari 2013 gereedgekomen en daarvoor heeft de architect (of een dergelijke ondernemer) een (deel)factuur uitgereikt met daarop het algemene btw-tarief (21%). De begeleidende werkzaamheden bij de renovatie van de woning worden afgerond vóór 1 januari 2015. Geldt het verlaagde btw-tarief op de arbeidskosten van de hele dienst?

Ja, op de arbeidskosten van de dienst bestaande uit het maken van de bouwtekening én de begeleidende werkzaamheden bij de renovatie van de woning ouder dan twee jaar kan het verlaagde btw-tarief worden toegepast. In dit geval is immers sprake van één enkele prestatie die is afgerond vóór 1 januari 2015.



38. Een architect (of een dergelijke ondernemer) is op 1 april 2013 met een particulier overeengekomen om een bouwtekening te maken en de renovatie van de woning te begeleiden. De dienst wordt afgerond vóór 1 januari 2015. De architect (of een dergelijke ondernemer) besteedt de constructieberekening uit aan een andere ondernemer. Tegen welk btw-tarief dient de laatstgenoemde ondernemer aan de architect te factureren?

De dienst van de (laatstgenoemde) ondernemer bestaande uit het maken van een constructieberekening aan de architect (of een dergelijke ondernemer) is belast tegen het algemene btw-tarief. Zie verder ook vraag 28.

39. Een architect (of een dergelijke ondernemer) besteedt een deel van het maken van een ontwerp uit aan een constructeur/ingenieur die zich daarbij tegelijkertijd verbindt begeleidende werkzaamheden te verrichten. Kan het verlaagde btw-tarief worden toegepast op de arbeidskosten van de constructeur/ingenieur?

Ja, mits het gaat om begeleidende werkzaamheden als bedoeld in het antwoord op vraag 25.

40. Geldt het tijdelijke verlaagde btw-tarief ook voor het aanbrengen, vernieuwen en onderhouden van gordijnen, luxaflex, screens, jaloezieën e.d. aan de binnenzijde van de woning?

Nee, het aanbrengen, vernieuwen en onderhouden van gordijnen, luxaflex, screens, jaloezieën e.d. aan de de binnenzijde van de woning zijn diensten die als zodanig niet te kwalificeren zijn als een renovatiedienst (zijnde: het vernieuwen, vergroten, herstellen of vervangen en onderhouden, van (delen van) de woning) en vallen daarom niet onder het verlaagde btw-tarief.

41. Goedgekeurd is dat het verlaagde btw-tarief wordt toegepast op de arbeidskosten van de in opdracht van de opdrachtgever op maat gemaakte goederen die een onderdeel gaan vormen van de woning. Dit geldt zowel voor de op locatie vervaardigde goederen als de in de eigen bedrijf vervaardigde goederen. Hierbij valt te denken aan inbouwkasten, deuren, kozijnen en dakkapellen. Vallen standaard keuken(kasten) hier ook onder?

Nee, standaard keuken(kasten) vallen hier niet onder. Deze goederen worden niet in opdracht van de opdrachtgever 'op maat gemaakt'.

42. Een particulier heeft op 1 januari 2013 voor één jaar een onderhoudsabonnement afgesloten met een ondernemer die één keer per week het gras komt maaien. Op welk moment kan worden aangenomen dat de dienst is afgerond?

In dit geval is sprake van een doorlopende prestatie. Als de afrekening voor doorlopende prestaties betrekking heeft op een periode die begint vóór 1 maart 2013 en eindigt op 31 december 2013 moet de afrekenperiode worden gesplitst. Voor het deel van de prestatie dat plaatsvindt tussen 1 maart 2013 en 31 december 2013 geldt het verlaagde btw-tarief. Voor het deel van de prestatie dat plaatsvindt vóór 1 maart 2013 geldt het algemene btw-tarief.

43. In de tuin behorende bij een woning ouder dan twee jaar staat een oude schuur. Deze schuur wordt gesloopt. Vervolgens wordt op dezelfde plaats een nieuwe garage geplaatst. Kan het verlaagde btw-tarief worden toegepast op het (nieuw)bouwen van de garage?

Ja, op de arbeidskosten van het bouwen van de garage die zich bevindt op hetzelfde perceel als de woning kan het verlaagde btw-tarief worden toegepast. Op de arbeidskosten die toerekenbaar zijn aan het slopen van de schuur kan in dit geval het verlaagde btw-tarief worden toegepast. Nu de garage op dezelfde plaats komt als de gesloopte schuur is sprake van sloopwerkzaamheden die plaatsvinden in het kader van renovatie en herstelwerkzaamheden.

44. Geldt het verlaagde btw-tarief ook voor het bouwkundig keuren van woningen (aan- en verkoopkeuringen) en het aanvragen van een vergunning voor het plaatsen van een dakkapel?

Nee, het bouwkundig keuren van woningen (aan- en verkoopkeuringen) en het enkel aanvragen van een vergunning voor het plaatsen van een dakkapel zijn diensten die als zodanig niet te kwalificeren zijn als een renovatiedienst (zijnde: het vernieuwen, vergroten, herstellen of vervangen en onderhouden, van (delen van) de woning) en vallen daarom niet onder het verlaagde btw-tarief. Als een ondernemer een dakkapel aanbrengt op een woning ouder dan twee jaar en daarbij met de opdrachtgever overeenkomt de benodigde vergunning aan te vragen, vormt het aanvragen van de vergunning een onzelfstandig onderdeel van die prestatie.



*45. Geldt het verlaagde btw-tarief ook voor drainageonderhoud en bodemsanering, tanksanering en grondwatersanering?*

*Ja, op de arbeidskosten van drainageonderhoud, bodemsanering, tanksanering en grondwatersanering binnen het perceel van de woning en de bijbehorende tuin kan het verlaagde btw-tarief worden toegepast.*

*46. Goedgekeurd is dat het verlaagde btw-tarief kan worden toegepast op de arbeidskosten van hoveniers (en soortgelijke ondernemers) voor het aanleggen en onderhouden van tuinen behorende bij woningen ouder dan twee jaar. Geldt deze goedkeuring ook voor gemeenschappelijke tuinen van appartementencomplexen en verpleeg- en verzorgingsinstellingen?*

*Ja, op de arbeidskosten van hoveniers (en soortgelijke ondernemers) voor het aanleggen en onderhouden van tuinen die behoren bij een appartementencomplex of een verpleeg- en verzorgingsinstelling in opdracht van de eigenaar/(ver)huurder van dat complex of die instelling kan het verlaagde btw-tarief worden toegepast.*

*47. Het verlaagde btw-tarief kan niet worden toegepast op het bestrijden van ongedierte (zoals boktorren, houtworm, ratten etc.). Kan het verlaagde btw-tarief wel worden toegepast op de arbeidskosten van werkzaamheden die direct verband houden met het verstevigen van de constructie van de woning?*

*Ja, op de arbeidskosten van werkzaamheden die direct verband houden met het herstellen van de constructie van de woning (ouder dan twee jaar) kan het verlaagde btw-tarief worden toegepast.*

*48. Hoe dient te worden omgegaan met de kosten van eigen of gehuurde apparatuur (zoals een graafmachine of een boormachine) die door ondernemers worden gebruikt voor het verrichten van een renovatie- of hersteldienst? Hoe zit dat bij vervoers- en/of voorrijkosten van de ondernemers die dergelijke diensten verrichten?*

*Op de kosten voor het gebruik van apparatuur die de ondernemer (apart) in rekening brengt aan de afnemer van de (renovatie)dienst kan het verlaagde btw-tarief worden toegepast. Ditzelfde geldt voor vervoers- en/of voorrijkosten die de ondernemer (apart) in rekening brengt aan de afnemer van de (renovatie)dienst.*



## BIJLAGE 2 BEHOREND BIJ HET BESLUIT 2017-20129 (DIENSTEN VAN BOEKHOUD- EN BELASTINGADVIESBUREAUS – POST B 13)

De volgende diensten behoren tot het normale en gebruikelijke dienstenpakket van boekhoud- en belastingadviesbureaus.

### A.

1. *Het opstellen en wijzigen van samenwerkingscontracten.*
2. *Het verrichten van fiscale, juridische en administratieve werkzaamheden met betrekking tot het aangaan of wijzigen van een samenwerkingsvorm.*
3. *Het behandelen van geschillen die voortkomen uit de samenwerkingscontracten, voorzover deze worden uitgevoerd door het boekhoud- en belastingadvieskantoor.*
4. *Het geven van adviezen over de bedrijfsvorm.*

### B.

1. *Fiscale, juridische en administratieve werkzaamheden, alsmede advisering, met betrekking tot de start en/of aankoop van een bedrijf, bedrijfsovername, bedrijfsverplaatsing en bedrijfsbeëindiging.*
2. *Het berekenen van de zogenoemde 'waarde going concern' (voortzettingswaarde) bij een bedrijfsoverdracht.*

### C.

1. *Fiscale, juridische en administratieve werkzaamheden met betrekking tot subsidies, fiscale stimuleringsfaciliteiten, productiebeperkende maatregelen, andere quoteringsregelingen, milieuwetgeving, betalingsrechten, overige compenserende overheidsbijdragen en EUsubsidies, voorzover betrekking hebbend op het landbouw-, veehouders-, tuinbouw- of bosbouwbedrijf.*
2. *Het voeren van beroepsprocedures tegen overheidslichamen die bovenstaande regelingen uitvoeren.*

### D.

1. *Werkzaamheden met betrekking tot het maken van (door)berekeningen en adviezen over investeringen en financiering.*

### E.

1. *Fiscale, juridische en administratieve werkzaamheden met betrekking tot de oprichting van landbouw-, veehouders-, tuinbouw- of bosbouw-BV's, herstructurering en het opstellen van jaarstukken voor de Kamer van Koophandel.*

### F.

1. *Fiscale, juridische, financiële en administratieve afwikkeling van onroerende zaak-transacties en onteigeningen in het kader van het landbouw-, veehouders-, tuinbouw- of bosbouwbedrijf.*

### G.

1. *Het opstellen van standaardpachtcontracten.*
2. *Administratieve en juridische dienstverlening met betrekking tot pachtzaken.*
3. *De begeleiding bij geschillen over pachtzaken voorzover dit wordt uitgevoerd door het boekhoud- en/of belastingadvieskantoor zelf.*

### H.

1. *Werkzaamheden met betrekking tot omzetbelasting (waaronder landbouwregeling en optieverzoeken), loonheffing, vennootschapsbelasting en andere zakelijke belastingen.*
2. *Werkzaamheden in verband met sociale verzekeringen ten behoeve van werknemers in de agrarische- of bosbouwonderneming.*

### I.

*Werkzaamheden met betrekking tot het verzorgen van loon- en salarisadministraties.*

*Opmerking: Arbeidsrechtelijke ondersteuning bestaat uit het aanvragen en voorbereiden van*





---

*procedures. Deze werkzaamheden worden gebruikelijk door arbeidsjuristen uitgevoerd en behoren niet tot de normale en gebruikelijke diensten van boekhoud- en belastingadvieskantoren.*

**J.**

*Werkzaamheden met betrekking tot adviezen over de bedrijfsvoering.*

**K.**

*Werkzaamheden op juridisch gebied:*

- 1. het opstellen en wijzigen van standaard maatschapscontracten;*
- 2. bijkomende juridische werkzaamheden met betrekking tot bedrijfsovername, aankoop van een bedrijf en bedrijfsbeëindiging;*

**L.**

*De fiscale, juridische en administratieve werkzaamheden met betrekking tot bijvoorbeeld de start, de aankoop, de overname enz. van het bedrijf.*