

## Btw en samengestelde prestaties

**BTW - Bij het leveren van samengestelde prestaties moet nauwkeurig worden beoordeeld wat de btw-gevolgen zijn. Een samengestelde prestatie kan namelijk onder voorwaarden als een enkele levering of dienst worden aangemerkt, die dan ook met een en hetzelfde btw-tarief belast is. Een samengestelde prestatie kan echter bestaan uit te onderscheiden leveringen en diensten die afzonderlijk voor de btw belast worden.**

Als leveringen en/of diensten met elkaar verbonden zijn of samenhangen, is sprake van een samengestelde prestatie. Het kan voorkomen dat de goederen en/of diensten gezamenlijk in een pakket tegen een totaalprijs worden aangeboden. Maar ook wanneer afzonderlijke prijzen worden berekend, kan sprake zijn van een samengestelde prestatie.

### Enkele prestatie of afzonderlijke prestaties

Als een samengestelde prestatie wordt geleverd, moet beoordeeld worden of sprake is van een enkele levering of dienst of dat de geleverde prestatie moet worden gesplitst in twee of meer te onderscheiden leveringen of diensten.

---

### Bij het leveren van samengestelde prestaties moet nauwkeurig worden beoordeeld wat de btw-gevolgen zijn

---

Dit is van belang voor de bepaling van het verschuldigde btw-tarief. Daarbij spelen de volgende criteria een rol.

- Bestaat de betrokken handeling uit een serie elementen en handelingen, houd dan rekening met alle omstandigheden waarin de betrokken handeling plaatsvindt.
- Elke handeling moet normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig worden beschouwd. Een handeling waarbij economisch gesproken een enkele prestatie wordt verleend, mag echter niet kunstmatig uit elkaar worden gehaald.
- Het is van belang vast te stellen wat de kenmerkende elementen van de betrokken handeling zijn om te bepalen of de ondernemer aan de consument (beschouwd als modale consument) meerdere van elkaar te onderscheiden hoofddiensten verleent, dan wel een enkele dienst. (Heeft de afnemer de bedoeling een enkele dienst of levering te kopen of twee of meer verschillende diensten?)

- Er is met name sprake van een enkele prestatie in geval een of meer elementen moeten worden geacht de hoofddienst te vormen, terwijl een of meer andere elementen moeten worden beschouwd als bijkomende prestaties die het fiscale lot van de hoofddienst delen.
- Een dienst is bijkomend bij een hoofddienst als hij voor de afnemer geen doel op zich is, maar een middel om de hoofddienst van de dienstverrichter zo aantrekkelijk mogelijk te maken.
- Er is ook sprake van een enkele prestatie als twee of meer elementen of handelingen die de ondernemer levert aan of verricht voor de modale consument zó nauw met elkaar verbonden zijn, dat zij objectief gezien een enkele economisch niet te splitsen prestatie vormen, waarvan het kunstmatig zou zijn die uit elkaar te halen.
- Het feit dat een enkele prijs in rekening wordt gebracht, is niet beslissend. Zo nodig moet deze worden gesplitst en worden toegerekend aan de onderscheiden hoofddiensten. Hierbij moet de eenvoudigste berekenings- of beoordelingsmethode worden gevolgd.

Of sprake is van een enkele prestatie of verschillende prestaties is sterk afhankelijk van de feiten en omstandigheden waaronder de ondernemer de prestaties verricht. Vooral wanneer de ondernemer het 6-procent-btw-tarief op de gehele prestatie wil toepassen, komt het voor dat er discussie met de Belastingdienst ontstaat.

Om dit te voorkomen kan het raadzaam zijn om vooraf met de Belastingdienst afspraken te maken over de wijze waarop een samengestelde prestatie belast wordt.

### Afzonderlijke prestaties

Wordt een enkele prijs berekend voor een combinatie van prestaties die als afzonderlijke leveringen en/of diensten moet worden aangemerkt, dan moet de prijs worden gesplitst, als op de prestaties verschillende btw-tarieven van toepassing zijn.

### Kerstpakket

Bv A koopt kerstpakketten in voor zijn personeel. In het kerstpakket zitten zowel flessen wijn en sfeerverlichting, als versnaperingen.

Er moet een splitsing worden gemaakt, zodat een deel van de prijs toegerekend wordt aan de flessen wijn en sfeerverlichting (21 procent btw) en een deel aan de etenswaren (6 procent btw).

## Let op!

Per 1 januari 2019 wordt het verlaagd btw-tarief verhoogd van 6 procent naar 9 procent.

### Attractiepark met parkeerterrein

Het geven van gelegenheid tot parkeren bij het bezoek aan een dierentuin of attractiepark is een zelfstandige prestatie die belast is met 21 procent btw, zo blijkt uit recente rechtspraak. Volgens de rechter is het parkeren een doel op zich, omdat ook niet-bezoekers van de dierentuin of het attractiepark de auto op het parkeerterrein kunnen parkeren.

De toegangverlening tot de dierentuin of het attractiepark is belast met 6 procent btw. Het zou daarom voor de ondernemer voordelig zijn, wanneer de parkeerdienst volgens het btw-tarief op de toegangverlening als een geheel voor de btw met 6 procent belast wordt. Deze vlieger gaat echter helaas niet op.

### Bijkomende prestaties

Bestaat een prestatie uit meerdere leveringen of diensten die afzonderlijk belast zouden zijn met verschillende btw-tarieven, maar is de ene levering of dienst het hoofdelement en de andere levering of dienst een bijkomend element, dan is de prestatie belast tegen een enkel btw-tarief.

### Exploitatie kampeerterrein met diensten

Het door een exploitant van een kampeerterrein in rekening brengen van afzonderlijke bedragen per persoon per kampeermiddel voor elektra en het parkeren van het vervoermiddel, is volgens de Hoge Raad een samenstel van diensten dat moet worden aangemerkt als het gelegenheid geven tot kamperen (belast met 6 procent btw). Ook wanneer afzonderlijke vergoedingen in rekening worden gebracht, is sprake van een enkele prestatie (belast met 6 procent btw).

### Vakantiewoningen met wifi-code

Het tegen vergoeding verstrekken van de wifi-code samen met de verhuur van vakantiewoningen is aan te merken als een enkele dienst. Wifi is tegenwoordig zó gebruikelijk, dat het verstrekken ervan geen dienst op zich is, maar een middel om de vakantiewoning zo aantrekkelijk mogelijk te maken. De verstrekking van de

wifi-code gaat daarom op in de verhuur van de vakantiewoning en is daardoor belast met 6 procent btw.

### Reclameacties

De levering van een goed waarbij gratis een ander goed geleverd wordt met verhoudingsgewijs een geringe waarde, is belast met het btw-tarief dat van toepassing is op het belangrijkste goed.

Dit speelt vaak bij reclameacties. Er wordt bijvoorbeeld een fles mineraalwater verkocht inclusief een gratis onderzetter. Normaal gesproken is de verkoop van een fles mineraalwater belast met 6 procent btw en de verkoop van een onderzetter met 21 procent btw.

---

## Het is niet altijd duidelijk of het gaat om een enkele prestatie of om afzonderlijke prestaties

---

Nu heeft de onderzetter een bijkomend karakter ten opzichte van de verkoop van de fles mineraalwater. De consument zal het gaan om de koop van de fles mineraalwater, de onderzetter is bedoeld om de fles mineraalwater aantrekkelijker te maken.

Er zal daarom 6 procent btw over het geheel verschuldigd zijn.

### Tot besluit

Let bij het leveren van samengestelde prestaties goed op of de diensten of leveringen als een geheel voor de btw belast zijn, of dat gesplitst moet worden en de diensten of leveringen afzonderlijk met btw belast worden.

Zoals ook blijkt uit de jurisprudentie over dit onderwerp, is niet altijd duidelijk of de prestaties voor de btw als een enkele prestatie belast worden volgens het btw-tarief van de hoofdprestatie of dat sprake is van afzonderlijke prestaties die ieder apart met btw belast moeten worden.

Wordt daarbij ook nog eens een enkele prijs in rekening gebracht, dan kan de vraag zich voortdoen hoe de prijs gesplitst moet worden en welk deel van de prijs met 6 procent btw en welk deel met 21 procent btw belast moet worden.

Stem bij twijfel af met de Belastingdienst.

(*mr. C. W. van Vilsteren*)