

BTW

Samengestelde prestaties: welk tarief is van toepassing?

Levert een ondernemer een gecombineerde prestatie, waarbij de afzonderlijke elementen onder een verschillend btw-tarief vallen, dan moet er worden beoordeeld of er sprake is van één ondeelbare prestatie of van meerdere prestaties.

Combinatie Van een combinatie van leveringen en/of diensten is sprake als de leveringen en/of diensten met elkaar zijn verbonden of samenhangen. Soms worden zij in één pakket tegen één prijs aangeboden, maar er kan ook sprake zijn van een combinatie als er afzonderlijke prijzen worden berekend. Bij een combinatie komt de vraag op of er sprake is van één levering of van één dienst, dan wel twee of meer te onderscheiden leveringen of diensten die afzonderlijk moeten worden beoordeeld. Deze vraag is met name van belang voor de bepaling welk btw-tarief van toepassing is. Is er sprake van één levering of dienst, dan moet vervolgens het karakter van die prestatie worden vastgesteld.

Criteria EU-Hof

Het Hof van Justitie van de Europese Unie ([ECLI:EU:C:1999:93](#) EN [ECLI:EU:C:2005:649](#)) heeft de volgende criteria gegeven om te bepalen of er voor de btw-heffing sprake is van één enkele prestatie dan wel van twee of meer prestaties.

- Als de betrokken handeling uit een serie elementen en handelingen bestaat, moet er rekening worden gehouden met alle omstandigheden waarin deze plaatsvindt.
- Elke handeling moet normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig worden beschouwd, maar aan de andere kant moet een handeling waarbij economisch gesproken één prestatie wordt verleend niet kunstmatig uit elkaar worden gehaald.
- Het is van belang om vast te stellen wat de kenmerkende elementen van de betrokken handeling zijn om te bepalen of er aan de consument - beschouwd als een modale consument - meerdere, van elkaar te onderscheiden, hoofddiensten dan wel één enkele dienst wordt verleend. Heeft de klant de bedoeling één enkele dienst te kopen of twee of meer verschillende?
- Er is met name sprake van één prestatie ingeval een of meer elementen moeten worden geacht de hoofdprestatie te vormen, terwijl één of meer andere elementen moeten worden beschouwd als één of meer bijkomende prestaties die het fiscale lot van de hoofddienst delen.
- Een dienst is bijkomend bij een hoofddienst als hij voor de klanten geen doel op zich is, maar een middel

om de hoofddienst van de dienstverrichter zo aantrekkelijk mogelijk te maken.

- Er is ook sprake van één prestatie als twee of meer elementen of handelingen, die de ondernemer levert aan of verricht voor de modale consument, zo nauw met elkaar zijn verbonden dat zij objectief gezien één economische, niet te splitsen prestatie vormen, waarvan het kunstmatig zou zijn die uit elkaar te halen.
- Het feit dat één prijs in rekening wordt gebracht, is niet beslissend. Zo nodig moet deze worden gesplitst en worden toegerekend aan de onderscheiden hoofdprestaties. Hierbij moet de eenvoudigste berekenings- of beoordelingsmethode worden gevolgd.

Feitelijke beoordeling Aan de hand van deze criteria zal er telkens in een concrete situatie moeten worden bepaald of er sprake is van één prestatie of van meerdere prestaties die elk afzonderlijk in de heffing moeten worden betrokken. Dit is een sterk feitelijke aangelegenheid en over de uitkomst bestaat vaak verschil van mening.

Jurisprudentie

De beoordeling of er sprake is van een of meerdere prestaties, heeft tot de nodige jurisprudentie geleid. Hierna wat recente zaken.

Volgens Hof Den Haag ([ECLI:NL:GHDA:2017:4019](#)) moet het geven van parkeergelegenheid als een zelfstandige prestatie worden gezien die is belast met 21% btw. Het vormt geen onzelfstandig onderdeel van de dienst bestaande uit het verlenen van toegang tot het attractiepark of de dierentuin belast met 6% btw. In de ogen van de consument is er sprake is van twee afzonderlijke diensten en dient het parkeren een doel op zich, omdat ook niet-bezoekers tegen betaling kunnen parkeren.

Het geven van rondleidingen en het bezoeken van een museum is belast met 21% btw. Het museumbezoek kan niet als een aparte dienst belast met 6% btw gezien worden ([ECLI:NL:HR:2016:1866](#)). Hetzelfde geldt voor het verstrekken van alcoholische dranken in de horeca. Ook al wordt er een arrangement aangeboden, toch moet er een splitsing gemaakt worden tussen voedsel en niet-alcoholische dranken die belast zijn met 6% btw en alcoholische dranken ([ECLI:NL:GHARL:2018:948](#)).

BZ-ADVIES

Indien de hoofdprestatie is belast met 6% btw, kan het kwalificeren van een dienst als bijkomende prestatie tot een aanzienlijke btw-besparing leiden. De beoordeling of een prestatie al dan niet als bijkomend is aan te merken, is echter vaak lastig.

→ *Het verlenen van een bijkomende prestatie om de hoofdprestatie zo aantrekkelijk mogelijk te maken, is een onzelfstandige prestatie die voor de btw belast is met hetzelfde btw-tarief als de hoofdprestatie.*