

2017

De behandeling van vouchers voor de btw

Onderzoek naar de functionaliteit
van de wijzigingsrichtlijn
aangaande de btw-behandeling van
vouchers

NAAM:

EXAMENNUMMER:

STUDIERICHTING:

BEGELEIDER:

RAEES ABDOEL

369079

FISCALE ECONOMIE

DRS. P.C.J. OERLEMANS

Gebruikte afkortingen lijst

Art.	Artikel
Btw	Belasting over de toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG
EC	Europese Commissie
EU	Europese Unie
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
MPV	Multiple-purpose Voucher
R.o.	Rechtsoverweging
SPV	Single-purpose Voucher
Uitv. Besl.	Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968
Wet OB	Wet op de omzetbelasting

Inhoudsopgave

1. Inleiding	3
1.1. Aanleiding.....	3
1.2. Probleemstelling.....	3
1.3. Verantwoording van het onderzoek en afbakening.....	4
2. Huidige btw-behandeling van vouchers	5
2.1. Inleiding	5
2.2. Btw algemeen	5
2.3. Definitie vouchers	6
2.4. Nederlandse regelgeving ten aanzien van de btw-behandeling van vouchers	7
2.4.1. Cadeaubonnen	7
2.4.2. Zegeltjes en Waardebonnen.....	9
2.4.3. Kortingskaarten	10
2.4.4. Telefoonkaarten.....	11
3. Nieuwe richtlijn Europese Commissie voor de btw-behandeling van vouchers	15
3.1. Inleiding	15
3.2. Het voorstel	15
3.2.1. Definitie voucher	16
3.2.2. Single-purpose vouchers	17
3.2.3. Multi-purpose vouchers.....	17
3.2.4. Kortingsvouchers	18
4. De vergelijking van het huidige Nederlandse regeling met de toekomstige Europese regeling	20
4.1. Inleiding	20
4.2. Mogelijk ontstane knelpunten	20
4.3. Oplossingen voor de mogelijke knelpunten	22
5. Conclusie	24
5.1. Samenvatting	24
5.2. Beantwoording probleemstelling.....	24
6. Bronvermelding.....	27
6.1. Literatuurlijst	27
6.2. Jurisprudentie.....	27
6.3. Besluiten.....	28
6.4. Websites.....	28
6.5. Bijlage.....	29

1. Inleiding

1.1. Aanleiding

Het gebruik van vouchers is de laatste jaren enorm toegenomen. Naast het bekende fenomeen dat men vaak niet weet wat ze de jarige of het pasgetrouwde stel moet geven, worden vouchers steeds vaker gebruikt voor uitgaansgelegenheden zoals bij het uiteten gaan of bij het bezoeken van een attractiepark. Een voucher is immers een ander woord voor waardebon, welke in verschillende vormen en maten te verkrijgen is, kan worden ingewisseld voor een goed of dienst of recht geeft op korting.

Het gebruik van een voucher is niet beperkt tot het gebruik in Nederland, maar is steeds vaker bruikbaar in andere landen. Uit onderzoek blijkt dat de waarde van de vouchermarkt op jaarbasis meer dan 50 miljard euro bedraagt binnen de Europese Unie (hierna: EU).¹

Vanwege de internationale toename van het gebruik van vouchers, zorgt de afwezigheid van specifieke regels in de EU omtrent de btw-behandeling van vouchers voor veel onduidelijkheid.² Dit zorgt ervoor dat de behandeling van vouchers voor de btw per lidstaat verschillend is en kan leiden tot dubbele heffing of zelfs helemaal geen heffing.³

In het kader van harmonisatie in Europa was het te verwachten dat er een passende maatregel van de Europese Commissie (hierna: EC) zou komen, welke meteen een einde zou moeten maken aan alle onduidelijkheid omtrent de btw-behandeling van vouchers. Deze kwam in de vorm van een voorstel voor een nieuwe Btw-richtlijn⁴, welke uiterlijk op 31 december 2018 moet worden geïmplementeerd in de nationale wetgeving van alle lidstaten. Vanaf 2019 zal deze nieuwe richtlijn binnen de EU in werking treden en zal dit gelden voor vouchers die vanaf dat moment worden uitgegeven.⁵

1.2. Probleemstelling

In deze scriptie zal worden onderzocht of de nieuwe Richtlijn het antwoord is op alle onduidelijkheid en problematiek omtrent de btw-behandeling van vouchers in Nederland en de EU. De probleemstelling die centraal staat in het onderzoek luidt:

"Biedt de nieuwe Richtlijn de gewenste oplossing voor de huidige problematiek en onduidelijkheid omtrent de btw-behandeling van vouchers binnen de EU?"

¹ "Study of VAT treatment and quantification of vouchers at an EU level for the provision of economic analysis in the area of taxation" – *Eindrapport van Deloitte* 14 juli 2010

² Bijvoorbeeld: Hof Den Bosch 11 oktober 2012, nr. 11/00650, *LJN* BY0552

³ Cf. R.A. Wolf, Vouchers; een btw-fenomeen an sich', *NFTR Beschouwingen* 2012/28

⁴ Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat de behandeling van vouchers betreft. *COM* (2012) 206

⁵ <https://www.bdo.nl/nl-nl/insights/nieuwe-richtlijn-voor-btw-op-vouchers>

1.3. Verantwoording van het onderzoek en afbakening

In deze scriptie zal worden onderzocht wat de definitie van een voucher is en welke relatie vouchers hebben met de btw. Om tot de beantwoording van de probleemstelling te komen zal in hoofdstuk 2 worden onderzocht hoe de verschillende soorten vouchers in Nederland worden behandeld voor de btw. Daarbij wordt stilgestaan bij het begrip btw, het belastbaar feit, het tijdstip van heffing en moment van verschuldigdheid, de maatstaf van heffing en het recht op aftrek van voorbelasting.

Dit zal onder andere worden onderzocht met behulp van de Btw-richtlijn en relevante jurisprudentie.

In hoofdstuk 3 zal de nieuwe Richtlijn onder de loep worden genomen. Er zal eerst worden onderzocht welke huidige problemen er zijn met de btw-behandeling van vouchers in zowel NL en de EU en wat de exacte aanleiding is geweest tot het introduceren van deze wijzigingsrichtlijn. Er wordt daarnaast onderzocht wat het voorstel inhoudt en welke wijzigingen er zullen optreden voor alle lidstaten.

In hoofdstuk 4 wordt onderzocht of er knelpunten kunnen ontstaan na het invoeren van de nieuwe Richtlijn en of daar een passende oplossing c.q. alternatief voor is.

Vervolgens zal in hoofdstuk 5 een samenvatting geschreven over de eerdere hoofdstukken en wordt er antwoord gegeven op de probleemstelling.

In deze scriptie ligt de focus op de voucherproblematiek en mogelijke oplossing voor wat betreft de btw-behandeling van deze vouchers. Vanwege het feit dat er geen specifieke definitie te vinden is in de Wet op de omzetbelasting (hierna: Wet OB) en in de Btw-richtlijn, zal dit onderzoek zich voornamelijk richten op de verschillende soorten vouchers die wij in Nederland kennen en of de nieuwe Richtlijn een oplossing zal bieden voor de btw-behandeling hiervan.

2. Huidige btw-behandeling van vouchers

2.1. Inleiding

Voordat de huidige btw-behandeling van vouchers zal worden onderzocht, wordt besproken wat de btw precies inhoudt, wat de doelstelling van de btw is, hoe deze is ontstaan in de EU en Nederland en welke aspecten van belang zijn bij de heffing van btw. Daarnaast zal worden uitgelegd wat er wordt verstaan onder een voucher om vervolgens wat dieper in te gaan op de Nederlandse regelgeving ten aanzien van de btw-behandeling van vouchers.

2.2. Btw algemeen

De belasting op toegevoegde waarde is een belasting op het verbruik van goederen en diensten.⁶ Deze belasting wordt indirect, via ondernemers, geheven bij eindverbruikers van goederen en diensten en wordt ook wel omzetbelasting genoemd. De maatstaf van heffing is de besteding voor consumptie.⁷ De voornaamste reden om indirect te heffen is om alle partijen in de productieketen te belasten voordat een product of dienst bij de uiteindelijke gebruiker terecht komt. Net als alle andere belastingen is de btw een inkomstenbron voor de overheid en wordt beschouwd als de belangrijkste belasting na de loon- en inkomstenbelasting.⁸

De Nederlandse omzetbelasting gebaseerd op het stelsel van btw met aftrek van voorbelasting is ontstaan in 1957.⁹ In dat jaar sloten enkele belangrijke Europese landen het verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap (EEG)¹⁰, met als hoofddoel een harmonische ontwikkeling van economische activiteiten binnen deze Gemeenschap. Een ander doel was het creëren van een stabiele en verbeterde levensstandaard.¹¹ Een belangrijk onderdeel om dit te bereiken was door de harmonisatie van belastingen in de lidstaten¹², waaronder de indirecte belastingen.¹³ Het was duidelijk dat de toen geldende regels omtrent de omzetbelastingstelsels niet optimaal waren en elkaar in de weg zaten.¹⁴ Om deze problemen op te lossen werden de Eerste en Tweede Richtlijn ingevoerd om het verdrag uitvoering en structuur te geven.¹⁵ Nadat deze Richtlijnen in werking traden, werd de Wet op de Omzetbelasting 1968 van kracht. Deze werd in 1978 aangepast aan de Zesde Richtlijn, zodat er vorm kwam in de

⁶ Artikel 1 Wet OB

⁷ S.T.M. Beelen, K.M. Braun, A.J. van Doesum, O.L. Mobach en G.J. van Norden, *Cursus Belastingrecht: omzetbelasting*, Kluwer: Deventer 2011

⁸ <http://statline.cbs.nl/statweb/publication/?dm=slnl&pa=82569ned>

⁹ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer: Deventer 2012

¹⁰ S.T.M. Beelen e.a., *Kluwer: Deventer 2011*

¹¹ Art 2 Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap

¹² Art 90 – 93 Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap

¹³ Art 93 Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap

¹⁴ Europese Commissie 1962, Algemeen rapport van de subgroepen A, B en C, ingesteld ter bestudering van de verschillende mogelijkheden tot harmonisatie van de omzetbelastingen

¹⁵ S.T.M. Beelen e.a., *Kluwer: Deventer 2011*

reglementen omtrent het belastbaar feit, de maatstaf van heffing, vrijstellingen e.d. Ook na dat moment kwamen er wijzigingen in de richtlijn en werden onduidelijkheden verduidelijkt in de Richtlijn 2006/69/EH, oftewel de huidige Btw-richtlijn. Een van de belangrijkste toevoegingen van deze richtlijn is dat deze voorziet in maatregelen ter voorkoming van belastingfraude- en ontwijking. Vanwege het enorm omvangrijke werkingsgebied werd per 1 januari 2007 de Wet op de Omzetbelasting in overeenstemming gebracht met de Btw-richtlijn.¹⁶ In deze richtlijn wordt het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) vastgesteld. Dit stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een verbruiksbelasting wordt geheven die evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten. De Btw-richtlijn moet zorgen voor een betere regelgeving tussen de lidstaten, door middel van een structuur en juiste formulering van de eerdere richtlijnen. Het uiteindelijke doel is een interne, harmonieuze markt op basis van eenvoud en neutraliteit.¹⁷

2.3. Definitie vouchers

Een voucher is in feite een bon met een waarde, welke bestaat in verschillende soorten en vormen. Je kunt een voucher kopen in bijvoorbeeld de vorm van een cadeaubon of een kortingskaart. Je kunt een voucher daarnaast fysiek of digitaal bezitten. Het is zelfs mogelijk om te sparen voor een voucher of je kunt deze helemaal gratis ontvangen. Onderzoek heeft uitgewezen dat er op dit moment niet in alle landen een duidelijke vertaling van een voucher is opgenomen.¹⁸ Nederland kwalificeert als vouchers onder andere telefoonkaarten, bestaande uit single- en multipurpose kaarten¹⁹, terwijl het Verenigd Koninkrijk vouchers alleen definieert als waardebonnen of kortingsbonnen.²⁰ Over het algemeen worden vouchers gebruikt voor verkoopbevorderende activiteiten. Vouchers geven namelijk recht op goederen, diensten, kortingen op een prijs²¹ of zelfs een terugbetaling in verband met de levering van een goed of dienst.²² De Europese Commissie geeft dezelfde definitie aan een voucher²³, waarbij degene die de voucher verstrekt een verplichting heeft en de ontvanger c.q. houder van een voucher het recht heeft op een van de drie genoemde activiteiten.²⁴ In dit onderzoek zullen alle Nederlandse vormen van vouchers worden behandeld.

¹⁶ S.T.M. Beelen e.a., *Kluwer: Deventer* 2011

¹⁷ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad 28 november 2006

¹⁸ M. Delaney, *VAT challenges: Globalization and business promotions*, 15 maart 2013

¹⁹ HvJ EU 3 mei 2012, nr. C-520/10 (Lebara), V-N 2012/27.10

²⁰ Revenu & Customs Brief 12/12, *VAT: Changes to the treatment of supplies made in connection with single purpose face value vouchers following the CJEU Judgement in Case C-520/10*, 10 mei 2012

²¹ HvJ EG 24 oktober 1996, nr. C-317/94, V-N 1996/4573,25

²² R.A. Wolf, 'Vouchers; een btw-fenomeen an sich', *NTFRB* 2012/28

²³ Europese Commissie, Brussel 10-05-2012, *COM (2012) 206 final*, 2012/0102 (CNS)

²⁴ Europese Commissie, Brussel 10-05-2012, *COM (2012) 206 final*, 2012/0102 (CNS)

2.4. Nederlandse regelgeving ten aanzien van de btw-behandeling van vouchers

In Nederland is de definitie van een voucher erg uitgebreid en duidelijk uitgelegd in de wet. Er zijn namelijk meerdere besluiten uitgevaardigd in de wet waarin de bijzondere regeling met betrekking tot vouchers staan uitgewerkt. Het Besluit van 30 december 1999 kwalificeert een bepaalde soort voucher in een categorie, namelijk cadeaubonnen.²⁵ Dit zijn onder andere kledingbonnen, bioscoopbonnen en boekenbonnen en zijn daarmee de meest voorkomende soort voucher.

In artikel 20 Uitvoeringsbesluit OB is een regeling opgenomen voor gratis ontvangen vouchers die kunnen worden ingewisseld tegen geld. Deze worden ook wel zegels genoemd. Het Besluit van 5 november 2001 is daarnaast in artikel 21 Uitvoeringsbesluit OB opgenomen.²⁶ In art. 21 Uitv.Besl. OB worden vouchers gekwalificeerd als waardebonnen, omdat je deze vouchers kan inwisselen tegen goederen. Naast de cadeaubonnen en zegelsystemen bestaat er met ingang van het Besluit van 1999 de categorie 'kortingskaarten'. Deze geven de houders ervan het recht om goederen en diensten tegen gereduceerde prijzen af te nemen.

Tot slot worden telefoonkaarten in Nederland naar aanleiding van het Besluit van 25 januari 2013 telefoonkaarten als vouchers aangemerkt, welke gebruikers een recht op het afnemen van een dienst geven.²⁷ In dit hoofdstuk zal nader worden bekeken hoe de verschillende soorten vouchers in Nederland worden behandeld binnen de omzetbelasting.

In de Nederlandse regelgeving is het van belang dat een belastbare prestatie plaatsvindt, alvorens deze is onderworpen aan de btw-heffing. In art. 1 onderdeel a Wet OB worden als belastbare handelingen aangemerkt de levering van goederen en diensten welke onder bezwarende titel worden verricht. Het is daarnaast van belang dat een belastbare prestatie moet worden verricht door een ondernemer als zodanig.²⁸ In het kader van de btw-behandeling van vouchers is het daarnaast van belang dat onderscheid wordt gemaakt naar het moment van het verrichten van een belastbaar feit. In geval van vouchers zal dat zijn op het moment van uitgifte of het moment van inwisselen van een voucher.

2.4.1. Cadeaubonnen

Een van de meest gekochte en verstrekte soort voucher is de cadeaubon. Cadeaubonnen bestaan in verschillende soorten en maten. In navolging van Besluit 30 december 1999 kun je cadeaubonnen in de vorm van boekenbonnen, kledingbonnen, bioscoopbonnen of zelfs geschenkbonnen verkrijgen.²⁹ Cadeaubonnen geven de houder het recht op goederen en of diensten. Een consument kan deze inzetten om een goed of dienst te kopen of geheel gratis te ontvangen. Ten aanzien van het belastbaar feit is het van belang om te bepalen of bij het

²⁵ Besluit van 30 december 1999, VB 99/2649, V-N 2000/6.15

²⁶ Besluit van 5 november 2001, nr. CPP 2001/2160M, V-N 2001/60.1

²⁷ Besluit van 25 januari 2013, nr. BLKB 2013/82M, V-N 2013/10.15

²⁸ Art. 7 Wet OB

²⁹ Besluit van 30 december 1999, VB 99/2649, V-N 2000/6.15

verstrekken aan de consument of inwisselen van een cadeaubon door de consument btw verschuldigd is door de ondernemer.

De uitgifte of het verstrekken van cadeaubonnen aan een consument is vrijgesteld van de btw, omdat deze volgens de staatssecretaris kwalificeren als 'andere waardepapieren' zoals bedoeld in art. 11, lid 1 aanhef en onderdeel i sub 2 Wet OB. Om nader te bepalen wat onder 'andere waardepapieren' wordt verstaan is het van belang om de jurisprudentie te bestuderen. De Wet OB of de Btw-richtlijn geven hier namelijk geen nadere uitleg over.³⁰ Volgens het HvJ zijn 'andere waardepapieren' te vergelijken met waardepapieren.³¹ Het HvJ is namelijk van mening dat 'andere waardepapieren' een bepaald recht vertegenwoordigen en naar hun aard financiële verplichtingen zijn, die niet noodzakelijk door een bank of financiële instelling hoeven te worden verricht.³² Daarnaast passen deze 'andere waardepapieren' binnen het kader en doelstelling van vrijstellingen in de btw. Een vrijstelling heeft namelijk onder meer het doel om moeilijkheden die kunnen ontstaan bij het vaststellen van de maatstaf van heffing en btw-bedrag te verhelpen.

Kortom, bij uitgifte van cadeaubonnen hoeft geen rekening gehouden te worden met de btw. Over het bedrag dat de ondernemer ontvangt in ruil voor het verstrekken van een cadeaubon hoeft geen btw te worden afgedragen.

De inwisseling van cadeaubonnen is niet vrijgesteld voor de btw. Als een consument een cadeaubon inwisselt is er namelijk sprake van verbruik. De ondernemer is op dat moment btw verschuldigd over de ontvangen vergoeding.³³ De vergoeding is volgens de staatssecretaris het nominale bedrag van de cadeaubon. Dit bedrag kan, zoals vaker voorkomt, worden aangevuld met een bijbetaling door consument of zelfs gepaard gaan met een terug te ontvangen cadeaubon met een resterende waarde. Dat betekent dat de maatstaf van heffing in overeenstemming met art. 8 Wet OB wordt vermeerderd of verminderd.³⁴ De vergoeding is de werkelijk ontvangen tegenprestatie, wat in de meeste gevallen overeenkomt met de verkoopprijs van een goed of dienst.³⁵ Een belangrijk punt dat in het Besluit van 1999 is vermeld dat mogelijke provisies die de ondernemer in sommige gevallen betalen aan andere ondernemers niet in mindering mag worden gebracht op de vergoeding. Dit moet dus worden opgenomen in de maatstaf van heffing.³⁶

Zoals omschreven worden cadeaubonnen in de Wet OB omschreven als waardepapieren, waarvan de uitgifte is vrijgesteld volgens art. 11 lid 1 aanhef en sub i onderdeel 2. Een

³⁰ Art. 135, lid 1 onderdeel f Btw-richtlijn

³¹ HvJ, zaak C-461/12 (Grant Thornton Advertising), 12 juni 2014

³² HvJ, zaak C-455/05 (Velvet & Steel Immobilien)

³³ Besluit van 30 december 1999, nr. VB 99/2649, V-N 2000/6.15 jo. Art. 3 Wet OB 1968

³⁴ Gerechtshof te Amsterdam van 15 januari 1985, nr. 975/83, BNB 1986/329

³⁵ HvJ EU nr. 230/87 (Naturally Yours), 23 november 1988

³⁶ HvJ C-18/92 (Chaussures Bally SA), 25 mei 1993

vrijstelling voor de btw betekent automatisch dat er geen sprake kan zijn van voorbelasting en dus geen recht op aftrek bestaat als bedoeld in art. 15 Wet OB.

2.4.2. Zegeltjes en Waardebonnen

Een andere categorie voucher in Nederland zijn de zogenoemde zegels. De zegelsystemen en waardebonnen worden behandeld in art. 20 en 21 Uitv. Besl. OB.

Winkels verstrekken steeds vaker (gratis) zegels om zo klanten aan zich te binden. Consumenten kunnen tegen inwisseling van de zegeltjes (kortingen op) goederen ontvangen. De waarde van deze zegeltjes vermindert de vergoeding voor de te leveren prestatie.³⁷ Deze vermindering kan worden verrekend via art 29. Wet OB, maar wordt nader behandeld in art. 20 en 21 Uitv. Besluit OB.

In art. 20 Uitv. Besluit OB wordt de categorie gratis verstrekte zegels behandeld.

Met betrekking tot waardebonnen, bedoeld in art. 21 Uitv. Besl., wordt alleen het leveren van goederen betrokken in de regelgeving. Het gaat hier dan ook om waardebonnen die worden verstrekt en later bij dezelfde of bij een andere ondernemer kunnen worden ingewisseld tegen alleen goederen.

Het verstrekken van waardebonnen wordt niet belast met btw, omdat op het moment van uitgifte geen sprake is van een belastbare prestatie. De btw-regeling voor zegeltjes houdt in dat ondernemers pas bij de levering van de goederen met de zegels of waardebonnen rekening hoeven te houden met btw.³⁸ Dat betekent dat het moment van verschuldigheid het moment van inwisselen door de gebruiker is.³⁹

Dit houdt ook in dat er btw verschuldigd is over de waarde van de bonnen plus eventuele bijbetalingen op het moment van inwisselen.⁴⁰

Het btw-tarief voor zegels en waardebonnen wordt bepaald door het tarief dat van toepassing is op de levering van de goederen tegen inwisseling van de waardebon. Het kan daarom lastig zijn als het tarief van de goederen die bij inwisseling worden verstrekt hoger is dan het tarief van de goederen die zijn geleverd waarbij de waardebonnen zijn verstrekt. Indien de goederen waarbij de waardebonnen zijn verstrekt aan 6% is onderworpen en de goederen die zijn geleverd tegen inwisseling van waardebonnen aan 21%, dan bedraagt de btw 21/121 van het bedrag van de bijbetaling en $(21/121 - 6/106)$ van de resterende winkelwaarde.⁴¹ Als er sprake zou zijn van een lager tarief bij de levering van goederen tegen inwisseling van een waardebon, dan bestaat recht op teruggaaf van de btw.

Ondanks de vrijstelling is het in geval van vouchers belangrijk om onderscheid te maken tussen het moment van verstrekken, het moment van inwisselen van een voucher en het voornaamste doel van een voucher. Het verstrekken en inwisselen kan namelijk gezien

³⁷ Van Hilten & Van Kesteren 2012

³⁸ Van Hilten & Van Kesteren 2012

³⁹ Besluit van 5 november 2001, nr. CPP 2001/2160M, V-N 2001/60.1

⁴⁰ Besluit van 5 november 2001, nr. CPP 2001/2160M, V-N 2001/60.1

⁴¹ Art. 21 Uitv. Besl. OB lid 1, onderdeel b

worden als één transactie. Een waardebon of cadeaubon heeft onder andere als doel om de verkoop te bevorderen, maar is dit niet het belangrijkste doel.⁴² Om die reden is het niet heel relevant of een voucher is vrijgesteld.

2.4.3. Kortingskaarten

Naast cadeaubonnen en zegels bestaan er ook kortingskaarten. Naar aanleiding van de zaak 'A-cards' heeft de staatssecretaris het Besluit 30 december 1999 aangepast.⁴³ De definitie van een kortingskaart is daarnaast meermaals ter sprake gekomen tijdens verschillende rechtszaken. Het Hof Amsterdam heeft namelijk eerst bepaald dat kortingskaarten niet voldoen aan de omschrijving van een waardepapier en daarnaast niet te gebruiken zijn als betaling voor aankoop van goederen of diensten.⁴⁴ Kortingskaarten verwerven daarom alleen het recht op een korting. Echter, de Hoge Raad deelde dit standpunt niet door te stellen dat kortingskaarten wel kunnen worden gebruikt als betaling voor de verstrekking van goederen en daarom voldoet aan de omschrijving van cadeaubonnen zoals in het Besluit 1992.⁴⁵

Desondanks heeft de staatssecretaris in het Besluit van 1999 besloten om kortingsbonnen expliciet te scheiden van cadeaubonnen, wat betekent dat de verkoop en uitgifte niet meer is vrijgesteld van de btw. Pogingen om het besluit van de staatssecretaris aan te vechten door een beroep te doen op het gelijkheidsbeginsel en vertrouwensbeginsel waren tevergeefs.⁴⁶ Een belangrijke reden hiervoor is dat kortingskaarten niet het recht op een specifieke levering van goederen en diensten vertegenwoordigt.⁴⁷ Daarnaast kunnen kortingskaarten niet als financiële verrichting worden aangemerkt, omdat de kaarten geen nominale waarde bezitten.

De vergelijking tussen een kortingskaart en cadeaubon werd nogmaals behandeld in de zaak Granton Advertising.⁴⁸ Daar stelde het HvJ dat consument ten eerste een recht op een korting verwerft en geen eigendomsrecht of schuldvordering.⁴⁹ Een kortingskaart geeft in feite recht op een prijsvermindering bij aankoop van goederen en diensten bij de aangesloten bedrijven.⁵⁰ Daarnaast vertegenwoordigt een kortingskaart geen nominale waarde en is deze kaart niet inwisselbaar voor geld of producten. Kortom, het Hof bepaalt dat er bij de verkoop van kortingskaarten geen sprake kan zijn van een financiële verplichting.

Met betrekking tot de verschuldigdheid is bepaald dat de vergoeding die de ondernemer krijgt of moet krijgen wordt gesteld op de subjectieve vergoeding. Dit is bepaald in Art 73

⁴² Zie ook Hof Den Bosch 11 oktober 2012, nr. 11/00650, *LJN* BY0552: Een kortingskaart gaf exclusieve korting bij bepaalde restaurants en had als hoofddoel de omzet van deze restaurants te bevorderen

⁴³ Gerechtshof Amsterdam, nr. 94/4380, *V-N* 1998/37.10, 29 april 1997

⁴⁴ Gerechtshof Amsterdam, nr. 94/4380, *V-N* 1998/37.10, 29 april 1997

⁴⁵ Hoge Raad, nr. 33 390, *BNB* 1998/312 15 juli 1998

⁴⁶ Hof Den Bosch, zaak 11/00650bis, 2 april 2015

⁴⁷ Cf. J.B.O. Bijl, Vouchertransacties vrijgesteld van btw?, *WFR* 2013/489

⁴⁸ HvJ, C-461/12 (Granton Advertising), 12 juni 2014

⁴⁹ HvJ, C-461/12 (Granton Advertising), 12 juni 2014

⁵⁰ HvJ, C-461/12 (Granton Advertising), 12 juni 2014

btw-richtlijn en art 8 lid 2 OB. Volgens de wetgeving worden prijsverminderingen buiten de maatstaf van heffing gelaten.⁵¹

Het HvJ heeft zich daarnaast impliciet beziggehouden met het bepalen van de maatstaf van heffingen bij kortingskaarten. Naar aanleiding van het zaak Argos is bepaald dat de waarde van de tegenprestatie moet worden gesteld op het werkelijke bedrag dat de kortingskaart belichaamt.⁵² In deze zaak verkoopt Argos, een Engelse detailhandelaar, goederen op 300+ verkooppunten in het Verenigd Koninkrijk. De detailhandelaar geeft waardebonnen uit waarmee goederen kunnen worden betaald. De waardebonnen worden verkocht tegen de nominale waarde van de bon of met een korting, waarbij de korting afhangt van de omvang van de bestelling. Vanwege het feit dat de eindgebruiker niet kon weten of de waardebon met of zonder is gekocht, was het volgens de Engelse rechter voor de hand liggend dat de nominale waarde de vergoeding van de levering vormt. Argos daarentegen vond dat de maatstaf van heffing het verschil is tussen de nominale waarde en de verleende korting. Het HvJ heeft besloten dat het van belang is dat er wordt gekeken naar de verkoop van de bon met of zonder korting. De maatstaf van heffing is namelijk het werkelijke bedrag waarvoor de kortingskaart aan de koper wordt verkocht. Kortingen worden derhalve buiten de maatstaf van heffing gelaten.

In de zaak Elida Gibbs heeft het HvJ hetzelfde bepaald.⁵³ Daar werden kortingsbonnen en geldbonnen via bladen onder het publiek verspreid, welke konden worden ingewisseld bij detailhandelaren. Elida Gibbs vergoedt vervolgens de detailhandelaren. Consumenten konden in deze zaak daarnaast de geld-terug bonnen naar Elida Gibbs versturen om zo hun geld terug te ontvangen. Het HvJ heeft bepaald dat het bedrag van deze kortingen en geld-terug bonnen mag worden afgetrokken van de ontvangen vergoeding voor de geleverde goederen. Het HvJ stelt dus dat de maatstaf van heffing wordt gesteld op het werkelijk ontvangen bedrag, waarbij kortingen buiten beschouwing worden gelaten.⁵⁴

2.4.4. Telefoonkaarten

Tot slot bestaat er nog een andere categorie voucher in Nederland, namelijk de telefoonkaarten.

Hier kan men denken aan kaarten waarmee je kunt bellen, maar ook kan gebruiken om op het internet te gaan. De telefoonkaarten bieden steeds meer diensten aan en zijn zich enorm aan het ontwikkelen. Dat geldt ook voor de gevolgen van de btw.⁵⁵ Voor de behandeling van de btw geldt dat er onderscheid dient gemaakt te worden tussen single-purpose en multi-purpose telefoonkaarten. De single-purpose kaarten kunnen uitsluitend worden gebruikt om te telefoneren. De multi-purpose kaarten kunnen ook worden gebruikt voor diensten zoals internet en het down-of uploaden van bestanden. Dat betekent automatisch dat bij een multi-purpose kaart op moment van verkrijgen of uitgifte nog niet bekend is wat consument met de telefoonkaart zal doen.

⁵¹ Art 79 Btw-richtlijn en art 8 lid 5 onderdeel a Wet OB 1968

⁵² HvJ, C-288/94 (Argos), 24 oktober 1996

⁵³ HvJ, C-317/94 (Elida Gibbs), 24 oktober 1996

⁵⁴ HvJ, C-461/12 (Granton Advertising), 12 juni 2014

⁵⁵ O.L. Mobach, Cursus Belastingrecht Archief 2013/OB.2.2.1.A.e4

Bij de rechtstreekse verkoop of uitgifte van een single-purpose telefoonkaart is er sprake van een vooruitbetaling. De verschuldigdheid ontstaat op het moment van vooruitbetaling van de dienst of op het moment van verrichten van de dienst.⁵⁶ Het is denkbaar dat bij het maken van een keuze problemen kunnen ontstaan. Daarbij kan gedacht worden aan dubbele heffing, niet-heffing of zelfs belastingontwijking. Het kan namelijk zijn dat de consument de telefoonkaart in de ene lidstaat koopt, waar er bij verkoop of uitgifte wordt belast, terwijl hij gebruik maakt van de telecommunicatiedienst in een lidstaat waar er bij het verrichten van de dienst wordt belast. Laatstgenoemde is daarnaast een voor de hand liggende keuze, omdat bedrijven liquiditeitsvoordeel kunnen behalen als zij ervoor kiezen om belasting af te dragen op moment van verrichten van de dienst aan de gebruiker.

De maatstaf van heffing is het door de ondernemer werkelijk ontvangen bedrag. Dit is vaak de nominale waarde wat op de kaart is aangegeven.⁵⁷

Het kan bij single-purpose telefoonkaarten zo zijn dat deze via distributeurs worden verkocht. Deze kunnen ze op eigen naam of op naam van het telecombedrijf verkopen. Als een distributeur telefoonkaarten niet op eigen naam en voor eigen rekening verkoopt, is er sprake van een verkoopondersteunende distributiedienst aan het telecombedrijf.⁵⁸ Er dient dan alleen btw te worden gerekend over de vergoeding die de distributeur ontvangt, wat vaak een provisie is. Als distributeurs in eigen naam en voor eigen rekening handelen is er sprake van meermalig verschuldigdheid van btw. Het telecombedrijf dient namelijk btw te betalen over de ontvangen vergoeding van de distributeur en de distributeur is op zijn beurt btw verschuldigd over het bedrag dat hij ontvangt van de consument. De btw die door het telecombedrijf betaald wordt ook wel de vergoeding voor de telecommunicatiedienst genoemd. De btw die de distributeur ontvangt van de gebruiker is niet gespecificeerd in het Besluit van 2013.

Het Besluit van 2013 is grotendeels gebaseerd op de uitspraak van het HvJ in de zaak Lebara.⁵⁹ In de zaak leverde Lebara via distributeurs telefoonkaarten aan eindverbruikers. Deze werden door distributeurs verkocht tegen een lagere prijs dan de nominale waarde en werden daarnaast op eigen naam en voor eigen rekening verkocht. Lebara vond dat zij geen dienst onder bezwarende titel verrichtte, omdat de distributeur de kaarten en diensten aan de eindgebruikers leverde. Het Hof heeft uiteindelijk bepaald dat Lebara één dienst verricht, namelijk de verkoop van telefoonkaarten aan de distributeurs. De reden achter dit besluit is dat Lebara een daadwerkelijke betaling ontvangt in het kader van de levering van de telecommunicatiediensten. De telefoonkaarten dienen dus bij uitgifte te worden belast. Daarnaast worden de telefoonkaarten op naam en voor eigen rekening van de distributeurs verkocht. Het Hof vindt daarom dat er bij de verkoop van single-purpose kaarten door Lebara geen rechtstreeks verband bestaat tussen de levering van de dienst en de vergoeding door de eindgebruiker.

⁵⁶ Besluit van 25 januari 2013, nr. BLKB 2013/82M, V-N 2013/10.15

⁵⁷ Besluit van 25 januari 2013, nr. BLKB 2013/82M, V-N 2013/10.15

⁵⁸ HvJ EU 3 mei 2012, nr. C-520/10 (Lebara), V-N 2012/27.10

⁵⁹ HvJ EU 3 mei 2012, nr. C-520/10 (Lebara), V-N 2012/27.10 en Besluit 25 januari 2013, nr. BLKB2013/82M

Het Hof heeft overigens niet bepaald hoe de verkoop van distributeurs aan de eindgebruikers moet worden gekwalificeerd, ondanks het feit dat er in de literatuur wordt gesteld dat deze dienst als telecommunicatiedienst moet worden aangemerkt.⁶⁰

Desondanks is de staatssecretaris van mening dat distributeurs geen telecommunicatiedienst leveren, omdat de dienst niet geheel en al van Lebara op de distributeur is overgegaan. Het probleem is dat de telefoonkaart als zodanig geen zelfstandige functie heeft als goed of dienst.⁶¹ Daarnaast is het economische doel van de distributeurs om de telefoonkaarten door te verkopen.

Zoals eerder aangegeven zijn telefoonkaarten gecategoriseerd in single- en multi-purpose-telefoonkaarten. De multi-purpose kaarten werden in het verleden gekwalificeerd als waardebonnen in de zin van art. 11 lid 1 letter i punt 2 wet OB, waardoor deze vrijgesteld waren.⁶² Na de vele discussies⁶³ heeft de staatssecretaris in het Besluit 2013 een duidelijk onderscheid gemaakt tussen de twee kaarten.⁶⁴ De zaken Lebara en Granton Advertising hebben er een definitief einde aan gemaakt. Ondanks het feit dat het in de zaak Lebara alleen over single-purpose telefoonkaarten ging, zou het besluit van het HvJ ook moeten gelden voor multi-purpose kaarten. Het verschil tussen de twee is, zoals reeds aangegeven, dat bij een multi-purpose telefoonkaarten nog niet bekend is welke dienst er in de toekomst wordt verricht. Om die reden vormt de verkoop van multi-purpose telefoonkaarten geen belastbaar feit voor de btw.⁶⁵ De heffing kan pas plaatsvinden bij verbruik van de telecommunicatiedienst. De zaak Granton Advertising heeft bepaald dat telefoonkaarten geen waardepapieren zijn, omdat de houder van de telefoonkaart slechts het recht op afname van de diensten krijgt. De telefoonkaarten zijn derhalve ook niet inwisselbaar voor geld of producten.

In geval van verkoop door distributeurs is door de staatssecretaris bepaald dat de vrijstelling voor de verkoop van multifunctionele kaarten is komen te vervallen.⁶⁶ De btw op de kosten die zijn toe te rekenen aan de verkoop zijn derhalve wel aftrekbaar geworden. De staatssecretaris is van mening dat distributeurs van multi-purpose telefoonkaarten een met btw-belaste verkoopondersteunende dienst verrichten, omdat zij zelf geen afnemers zijn van de telecommunicatiediensten en deze niet aan de eindgebruikers verricht. Dat betekent automatisch dat de verstrekking door distributeurs een onzelfstandig onderdeel uitmaakt van de prestatie bestaande uit de telecommunicatiedienst.

Bij het verbruik van een multi-purpose telefoonkaart moet het telecombedrijf btw afdragen over de door hem daadwerkelijke verrichte telecommunicatiedienst.⁶⁷ De maatstaf van heffing is het bedrag waarmee het tegoed op de telefoonkaart wordt afgewaardeerd.⁶⁸

⁶⁰ Van Nellen & Harwegen den Breems, 'De btw-behandeling van telefoonkaarten', *NTFR* 2012/1344

⁶¹ Conclusie A-G Jääskinen, *C-520/10* (Lebara), 8 december 2011, r.o. 60

⁶² Besluit 19 juli 1995, nr. VB94/2220

⁶³ Cf. F.L. Idsinga, Uw beltegoed is zojuist opgewaardeerd, *WFR* 2006/947

⁶⁴ HvJ EU 3 mei 2012, nr. C-520/10 (Lebara), *V-N* 2012/27.10

⁶⁵ Besluit van 25 januari 2013, nr. BLKB 2013/82M, *V-N* 2013/10.15

⁶⁶ Besluit van 25 januari 2013, nr. BLKB 2013/82M, *V-N* 2013/10.15

⁶⁷ Besluit van 25 januari 2013, nr. BLKB 2013/82M, *V-N* 2013/10.15

⁶⁸ Besluit van 25 januari 2013, nr. BLKB 2013/82M, *V-N* 2013/10.15

Distributeurs zijn btw verschuldigd over de marge die zij voor hun dienst ontvangen, welke geen invloed heeft op de maatstaf van heffing voor het telecombedrijf.⁶⁹ Dit staat haaks tegenover het besluit van het Hof Amsterdam, die stelde dat de vergoeding wordt gesteld over het bedrag dat het telecombedrijf voor de uitgifte van de telefoonkaarten heeft ontvangen van distributeurs.

Zoals reeds is aangegeven zullen bedrijven eerder een telefoonkaart kwalificeren als multi-purpose telefoonkaart vanwege het liquiditeitsvoordeel dat er valt te behalen. Het is daarbij van belang dat er ook rekening gehouden moet worden met het tegood dat niet wordt gebruikt. Het kan namelijk zo zijn dat er sprake is van vervallen tegood omdat deze simpelweg niet wordt gebruikt. Het Besluit van 2013 heeft daarbij bepaald dat er geen btw over verschuldigd is. Bij verjaarde of niet volledig afgewaardeerde single-purpose kaarten wordt vreemd genoeg wel btw afgedragen en bestaat er geen recht op aftrek van voorbelasting. Het lijkt daarom onrechtvaardig dat er btw-heffing plaatsvindt over ongebruikt tegood, omdat er nooit een prestatie heeft plaatsgevonden.⁷⁰

Tot slot zijn er voor telefoonkaarten geen specifieke bepalingen opgenomen in het Besluit aangaande het recht op aftrek van voorbelasting. Indien er sprake is van een single-purpose kaart, is er sprake van een vooruitbetaling voor een toekomstige belaste dienst. Dat zou moeten betekenen dat er recht is op aftrek van voorbelasting. Er worden immers btw-belaste prestaties (in de toekomst) verricht. Met betrekking tot multi-purpose kaarten is er volgens het Besluit op het moment van uitgifte geen sprake van een belastbaar feit. Wel is het zo dat er met een multi-purpose telefoonkaart een btw-belaste prestatie wordt verricht op moment van verbruik door consument, waardoor er recht op aftrek mogelijk zou kunnen zijn. Tot op heden zijn er voor beide geen specifieke regels opgenomen in de wet.

⁶⁹ O.L. Mobach, *Cursus Belastingrecht* Archief 2013/OB.2.2.1.A.e4

⁷⁰ Cf. Mr. S. van der Hoeven en drs. T. Braakman, *De toekomstige btw-behandeling van vouchers alles helder?* *WFR* 2013/1257

3. Nieuwe richtlijn Europese Commissie voor de btw-behandeling van vouchers

3.1. Inleiding

De Wet op de Omzetbelasting behandelt vouchers niet geheel hetzelfde als de Btw-richtlijn, waardoor in Nederland vouchers anders kunnen worden gekwalificeerd en belast vergeleken met de overige lidstaten. Iedere lidstaat heeft namelijk een ander beleid voor wat betreft de btw-behandeling van vouchers. Dit zorgt ervoor dat de uitgifte, inwisseling en verkoop van vouchers niet in alle lidstaten hetzelfde is. Het grootste probleem wat hierdoor ontstaat is dat er soms dubbele heffing of juist helemaal geen heffing plaatsvindt.⁷¹ De Europese Commissie heeft daarom in 2012 een voorstel gedaan om de Btw-richtlijn aan te passen om zo een harmonieuze fiscale behandeling van vouchers te verwezenlijken.⁷² De EC is namelijk van mening dat een uniforme behandeling zal leiden tot een positief effect op bedrijven die grensoverschrijdend handelen. De EC denkt daarnaast dat een uniforme btw-behandeling een einde zal maken aan de situaties waarbij er sprake is van dubbele heffing, niet-heffing of zelfs belastingontwijking. Het uiteindelijke resultaat zou moeten zijn dat er geen belastinginkomsten worden misgelopen.

De behoefte aan een uniforme btw-behandeling van vouchers wordt steeds groter. Dat geldt ook in Nederland.⁷³

Op 27 juni 2016 heeft de Europese Raad van Ministers deze nieuwe richtlijn aangenomen.⁷⁴ Uiterlijk 31 december 2018 moeten alle lidstaten deze wijziging in hun wet implementeren en worden vouchers vanaf 1 januari 2019 behandeld volgens de nieuwe Richtlijn voor de btw.⁷⁵ Het is duidelijk dat deze wijzigingsrichtlijn gevolgen zal hebben voor partijen die betrokken zijn bij de verkoop van vouchers. In dit hoofdstuk zal worden uiteengezet wat het voorstel inhoudt, hoe vouchers worden gedefinieerd, wat de belangrijke wijzigingen zijn in dit voorstel en zal tot slot worden onderzocht of dit voorstel problemen met zich meebrengt.

3.2. Het voorstel

Zoals reeds is aangegeven moeten alle lidstaten uiterlijk 31 december 2018 de nieuwe Btw-richtlijn in de nationale wet geïmplementeerd hebben en treedt deze in werking vanaf 1 januari 2019. Volgens het voorstel ligt de problematiek rondom vouchers hoofdzakelijk aan een ding, namelijk het tijdstip van heffen.⁷⁶ Er zijn lidstaten die vouchers belasten op het moment van uitgifte, terwijl andere lidstaten deze pas belasten op het moment dat ze worden ingewisseld. Een ontbrekende uniforme betekenis en onduidelijke regels wat betreft de btw-behandeling van vouchers zijn daar het gevolg van.⁷⁷ Met een groeiende

⁷¹ Europese Commissie, Brussel 10-05-2012, *COM(2012) 206 final*, 2012/0102 (CNS)

⁷² Europese Commissie, Brussel 10-05-2012, *COM(2012) 206 final*, 2012/0102 (CNS)

⁷³ Tweede kamer, vergaderjaar 2011-2012, 22 112, nr. 1428

⁷⁴ [Http://zekerfiscaal.nl/nieuws/1157-nieuwe-richtlijn-voor-btw-op-vouchers](http://zekerfiscaal.nl/nieuws/1157-nieuwe-richtlijn-voor-btw-op-vouchers)

⁷⁵ [Https://www.bdo.nl/nl-nl/insights/nieuwe-richtlijn-voor-btw-op-vouchers](https://www.bdo.nl/nl-nl/insights/nieuwe-richtlijn-voor-btw-op-vouchers)

⁷⁶ Richtlijn (EU) 2016/1065 van de Raad, Brussel 1-7-2016, *Publicatieblad van de Europese Unie*, 27 juni 2016

⁷⁷ Richtlijn (EU) 2016/1065 van de Raad, Brussel 1-7-2016, *Publicatieblad van de Europese Unie*, 27 juni 2016

Europese markt en open grenzen is het niet ondenkbaar dat vouchers in de ene lidstaat worden gekocht, maar worden ingewisseld in de andere lidstaat. Om onder andere dit probleem te tackelen heeft de Europese Commissie haar voorstel onderverdeeld in rubrieken om zo de wijzigingen te verduidelijken.⁷⁸ De belangrijkste rubrieken van de nieuwe richtlijn zijn:

1. Een uniforme definitie van vouchers voor btw-doeleinden
2. Tijdstip van heffing
3. Regels voor distributie

3.2.1. Definitie voucher

Vouchers hebben in het voorstel een nieuwe definitie gekregen. Deze luidt: "een instrument dat als (gedeeltelijke) tegenprestatie voor goederenleveringen of diensten moet worden aanvaard", waarbij de te verrichten levering of dienst op de voucher moet worden vermeld.⁷⁹ Een uniforme definitie moet ertoe leiden dat alle soorten en maten vouchers onder hetzelfde begrip valt. Met het woord 'instrument' kan men bijvoorbeeld zowel fysieke als elektronische vormen van vouchers aanduiden. Een uniforme definitie zorgt ervoor dat in alle lidstaten duidelijk wordt wanneer een voucher als betaalmiddel wordt gebruikt. Naast deze definitie worden vouchers in het nieuwe artikel 30bis lid 1 onderverdeeld in single-purpose vouchers, multi-purpose vouchers (hierna: SPV en MPV) en kortingsvouchers.⁸⁰

Daarnaast maakt het in de nieuwe Richtlijn niet uit om wat voor soort voucher het gaat. De vouchertransacties worden behandeld als levering van goederen of diensten, alsof er geen gebruik wordt gemaakt van een voucher.⁸¹ Hierdoor wordt er direct rekening gehouden met nieuwe en toekomstige vouchers.⁸²

Een SPV houdt in dat een voucher bedoeld is voor enkelvoudig gebruik en een MPV is geen voucher voor enkelvoudig gebruik. Bij het onderscheid tussen beide is het belangrijk om te bepalen in hoe verre er voldoende informatie beschikbaar is om een voucher te belasten op het moment van uitgifte. Als er namelijk voldoende informatie beschikbaar is om deze te belasten bij uitgifte is er sprake van een SPV en bij onvoldoende informatie is er sprake van een MPV.

Om de heffingsmethodiek voor beide categorieën te bepalen is het van belang om te onderzoeken wat het tijdstip van heffen en de verschuldigdheid is.

⁷⁸ Europese Commissie, Brussel 10-05-2012, *COM(2012) 206 final*, 2012/0102 (CNS)

⁷⁹ <http://www.ey.com/nl/nl/services/tax/vat--gst-and-other-sales-taxes/ey-ita-568-nieuwe-btw-regels-voor-single-purpose-en-multi-purpose-vouchers> jo nieuwe art. 30 bis Richtlijn

⁸⁰ Richtlijn (EU) 2016/1065 van de Raad, Brussel 1-7-2016, *Publicatieblad van de Europese Unie*, 27 juni 2016 jo nieuwe artikel 30 bis lid 1, 2 en 3

⁸¹ Artikel 30 ter Voorstel wijziging Richtlijn 2006/112/EG

⁸² Cf. R.A. Wolf, 'Vouchers: een btw-fenomeen an sich', *Ntfr Beschouwingen* 2012/28

3.2.2. Single-purpose vouchers

In de nieuwe richtlijn wordt een SPV bij uitgifte belast en een MPV pas bij de levering van de goederen en diensten aan de gebruiker. Zoals reeds is aangegeven, is het van belang dat er één transactie plaatsvindt, zodat er daadwerkelijk bij alleen de uitgifte of inwisseling btw wordt geheven.⁸³

Een SPV houdt in dat een voucher is bedoeld voor enkelvoudig gebruik, waarbij op het tijdstip van uitgifte bekend is wat de plaats van de goederenlevering of dienstverrichting is en wat het bedrag van de verschuldigde btw over die goederen of diensten is. Voor een SPV geldt dat er sprake is van een belastbaar feit bij iedere overdracht, waaronder op moment van uitgifte.⁸⁴ In de nieuwe Richtlijn is bepaald dat de verkoop van een SPV wordt beschouwd als een vooruitbetaling van onderliggende prestaties.⁸⁵ Een uiteindelijke latere, feitelijke dienst of levering wordt buiten de heffing gelaten. Kortom, tot aan de laatste schakel wordt er btw betaald en de onderliggende levering van goederen of diensten worden als één transactie beschouwd.⁸⁶

Vanwege het feit dat de btw direct opeisbaar is bij uitgifte van de SPV, is de verwachting dat er geen problemen zullen optreden bij de distributie van dit soort vouchers.

Daarnaast is een belangrijk gegeven dat in geval van een SPV er geen nieuwe regels zijn voor het bepalen van de maatstaf van heffing en het recht op aftrek van btw. Deze blijven namelijk hetzelfde als in de Btw-richtlijn. De maatstaf van heffing voor een SPV is het bedrag dat werkelijk wordt ontvangen.⁸⁷

3.2.3. Multi-purpose vouchers

Een MPV daarentegen is geen voucher voor enkelvoudig gebruik. Er staat op het moment van uitgifte nog niet vast waarvoor de voucher zal worden gebruikt. Voor een MPV geldt dat er sprake is van een belastbaar feit op het moment van inwisselen van de voucher. Tot dat moment vindt er geen heffing plaats. De MVP uit het voorstel is daarom te vergelijken met de Nederlandse multi-purpose telefoonkaart en eerdere jurisprudentie.⁸⁸

Kortom, tot aan de laatste schakel wordt er geen btw betaald en de onderliggende levering van goederen of diensten worden als één transactie beschouwd.⁸⁹

Vanwege het feit dat de btw pas opeisbaar is bij verbruik van de MPV, is de verwachting dat er wat problemen kunnen ontstaan bij de distributie. Het voorstel speelt daar enigszins op in door alle commerciële transacties tussen distributeurs als belastbare distributiedienst aan

⁸³ Artikel 30 ter Voorstel aanpassing btw-richtlijn

⁸⁴ Richtlijn (EU) 2016/1065 van de Raad, Brussel 1-7-2016, *Publicatieblad van de Europese Unie*, 27 juni 2016 (8 en 9)

⁸⁵ Artikel 65 Voorstel wijziging Richtlijn 2006/112/EG

⁸⁶ Richtlijn (EU) 2016/1065 van de Raad, Brussel 1-7-2016, *Publicatieblad van de Europese Unie*, 27 juni 2016 en nieuwe artikel 30 bis

⁸⁷ Artikel 65 Voorstel wijziging Richtlijn 2006/112/EG

⁸⁸ Besluit 25 januari 2013, nr. BLKB 2013/82M en HvJ. C-419/02 (Bupa Hospitals), 21 februari 2006

⁸⁹ Richtlijn (EU) 2016/1065 van de Raad, Brussel 1-7-2016, *Publicatieblad van de Europese Unie*, 27 juni 2016 en nieuwe artikel 30 bis

te merken.⁹⁰ Het kan namelijk zo zijn dat bijvoorbeeld een telefoonkaart via verschillende distributeurs bij de eindverbruiker terechtkomt. De uiteindelijke prijs die deze verbruiker betaald is door de marges en toeslagen vaak hoger dan de prijs waartegen de telefoonkaart is verstrekt door de fabrikant. Het is denkbaar dat er een verschil kan ontstaan tussen de btw over de vergoeding die het telecombedrijf in rekening heeft gebracht en de btw die de eindverbruiker op zijn factuur te zien krijgt. Het voorstel schetst een voorbeeld om deze situatie te verduidelijken:

“Telecombedrijf T verkoopt een MPV met een nominale waarde van €100 voor €80 aan Distributeur D1. De distributiedienst wordt in dit geval gesteld op €20. Distributeur D1 reikt een factuur uit aan Telecombedrijf T waarop de prijs van de distributiedienst en de btw wordt vermeld. Bij een btw-tarief van 25% (voorbeeld) zal de distributiedienst €16 en de btw €4 bedragen. Distributeur D1 verkoopt de MPV vervolgens aan sub-distributeur D2 voor €90. D2 verricht in dit geval een distributiedienst voor D1 en reikt een factuur uit met het verschil tussen de nominale waarde van de MPV bij uitgifte (€100) en het betaalde bedrag door D2 (€90). Op deze factuur zal een bedrag van €8 worden vermeld voor de dienst, en €2 voor de btw. D2 verkoopt de MPV vervolgens aan Consument C voor €100. De btw over het verbruik van de MPV is verschuldigd door Telecombedrijf T.”

Een belangrijk gegeven is dat de heffingsmaatstaf in geval van een MPV is ‘het voor de voucher betaalde bedrag’ en, bij het ontbreken van dit bedrag, ‘de nominale waarde van een voucher’.⁹¹ Laatstgenoemde is gedefinieerd omdat er bij een MPV sprake kan zijn van een gedeeltelijke inwisseling van een voucher. In lid 2 van artikel 72 bis wordt daarnaast omschreven wat de nominale waarde is. Dit is alles wat de tegenpartij moet verkrijgen in ruil voor de voucher inclusief btw. Dit kan afwijken van de nominale waarde die op de MPV vermeld staat.⁹²

3.2.4. Kortingsvouchers

De laatste categorie vouchers in het voorstel zijn de kortingsvouchers. In de nieuwe richtlijn wordt onder kortingsvouchers verstaan een voucher die recht geeft op een prijskorting of terugbetaling in verband met de levering van een goed of dienst.⁹³ Het voorstel gaat echter alleen in op gratis verstrekte kortingsvouchers, omdat deze werkelijk verschilt met een SPV of MPV.

De uitgifte van gratis kortingsvouchers is niet relevant voor de btw-behandeling, omdat gratis kortingsvouchers niet onder bezwarende titel worden geleverd. De ondernemer die de gratis kortingsvouchers verstrekt en inwisselt, moet btw afdragen over het werkelijke bedrag dat hij ontvangt.⁹⁴ De korting wordt daarom buiten de maatstaf van heffing gelaten,

⁹⁰ Artikel 25 onderdeel d Btw-richtlijn

⁹¹ Nieuw art 74 bis

⁹² R.A. Wolf, ‘Vouchers; een btw-fenomeen an sich’, *NTRB* 2012/28

⁹³ Voorgestelde artikel 30a lid 1 RL

⁹⁴ Artikel 25 onderdeel 2 jo. Art 74 Voorstel wijziging Richtlijn 2006/112/EG

waardoor het nieuwe voorstel overeenkomt met de Nederlandse behandeling van kortingsvouchers.

Bij de distributie van kortingsvouchers zijn er wel afwijkende regels opgenomen in het voorstel. Zoals met de andere vouchers komt het voor dat kortingsvouchers via een keten van distributeurs en handelaren bij de eindverbruiker terechtkomt. Deze kortingsvouchers kunnen bij handelaren worden ingewisseld, waarbij de fabrikant de korting meestal vergoedt aan deze handelaar. Naar aanleiding van het arrest 'Elida Gibbs' kan de vergoeding van de fabrikant aan de inwisselaar in mindering worden gebracht op de maatstaf van heffing, maar kan dit leiden tot onjuiste belasting als de distributie in meerdere lidstaten plaatsvindt.⁹⁵ Het kan namelijk zo zijn dat in een lidstaat de korting wordt gerealiseerd, terwijl in een andere lidstaat de fabrikant teruggaaf van btw is verleend. Het aspect van nationale wetgeving en procedures speelt een grote rol hierin.⁹⁶

Het voorstel heeft tot slot bepaald dat een (fictieve) inwisselingsdienst van de verstrekker aan de inwisselaar wordt geïntroduceerd. De verstrekker geldt als de fabrikant, terwijl de inwisselaar de detailhandelaar is. De maatstaf van heffing van deze inwisselingsdienst is de waarde van de korting die aan de eindverbruiker wordt toegekend exclusief btw.

⁹⁵ Toelichting COM(2012)206

⁹⁶ Mr. S. van der Hoeven en drs. T. Braakman, De toekomstige btw-behandeling van vouchers, alles helder?, *WFR* 2013/1257

4. De vergelijking van het huidige Nederlandse regeling met de toekomstige Europese regeling

4.1. Inleiding

Met de nieuwe richtlijn hoopt de Europese Commissie de regels in de omzetbelasting voor vouchers te actualiseren. Het bedrijfsleven en consumenten moeten naar aanleiding van de nieuwe richtlijn meer duidelijkheid krijgen over de btw bij betaling met een voucher binnen de EU. Ondanks het feit dat alle zaken genoemd in het voorstel als doel hebben om de btw-behandeling van vouchers te harmoniseren, kunnen er mogelijk knelpunten ontstaan. In dit hoofdstuk zal worden onderzocht in hoe verre het voorstel van de EC problemen met zich mee kunnen brengen en of deze op te lossen zijn.

4.2. Mogelijk ontstane knelpunten

In het voorstel wordt geen aandacht besteed aan de vraag of er sprake kan zijn van een vrijgesteld waardepapier. Ondanks het feit dat dit op Europees niveau niet per definitie een relevant onderwerp hoeft te zijn, blijkt dat er in Nederland wel veel aandacht aan wordt besteed.⁹⁷ Het kan namelijk zo zijn dat er vouchers worden gebruikt als (gedeeltelijke) betaling voor de op de kaart vermelde aanbieding voor onder andere restaurant, hotels etc. De verstrekker is van mening dat hij geen btw verschuldigd is bij uitgifte van de voucher, omdat deze kwalificeert als cadeaubon. De inspecteur deelde deze mening niet, waarna het Hof Den Bosch prejudiciële vragen heeft gesteld om zo'n dergelijke voucher als 'andere waardepapieren' als bedoeld in art. 135 lid 1 onderdeel d of f van de Btw-richtlijn valt. Naar aanleiding van deze vragen is het duidelijk dat de voucher-problematiek niet eenduidig is. Het is namelijk lastig om onderscheid te maken tussen vouchers, betaaldiensten en vrijgestelde prestaties.

In het voorstel wordt verder ook niet ingegaan op vouchers die dienen als betaaldienst. Een goed voorbeeld daarvan is de Nederlandse VVV-bon of de Airmiles. Het voorstel schrijft dat instrumenten waarvan het hoofddoel is om als betaalmiddel te functioneren worden uitgesloten.⁹⁸ Het is namelijk zo dat er een toename van vergelijkbare instrumenten wordt verwacht. Het is daarom de vraag of dit soort vouchers als vouchers volgens de nieuwe richtlijn zijn aan te merken.

Het voorstel gaat daarnaast niet in op het 'ondernemerschap' van de uitgevers van vouchers. Het kan namelijk zo zijn dat vouchers binnen een fiscale eenheid worden verstrekt en ingewisseld. Transacties tussen entiteiten zijn boekhoudkundig zichtbaar, maar worden niet opgenomen in de gezamenlijke btw-aangifte. Dat zou moeten betekenen dat, in tegenstelling tot het voorbeeld benoemd in het voorstel, waarbij de verkoop en

⁹⁷ Gerechtshof 's-Hertogenbosch, 11 oktober 2012, nr. 11/00650, V-N 2012/63.14

⁹⁸ Richtlijn 2007/64/EG van het Europees Parlement en de Raad van 13 november 2007 betreffende betalingsdiensten in de interne markt tot wijziging van de Richtlijnen 97/7/EG, 2002/65/EG, 2005/60/EG, en tot intrekking van Richtlijn 97/5/EG

distributie van een MPV een factuur wordt voorzien inclusief btw, een factuur zal moeten worden opgesteld zonder btw.

Er kunnen ook mogelijk enkele knelpunten ontstaan met betrekking tot de SVP, MPV of kortingskaarten.

Een mogelijk probleem van het voorstel is dat de ene lidstaat een voucher kwalificeert als SPV en de ander als MPV. Het kan zijn dat een lidstaat in geval van een telefoonkaart dit aanmerkt als SPV, terwijl als je naar de reglementen kijkt de plaats van de telecommunicatiedienst op het moment van uitgifte niet bekend is. Hierdoor zou het als MPV gekwalificeerd moeten worden. De reikwijdte van een SPV is daarnaast niet altijd even duidelijk.

Daarnaast kan het zo zijn dat ondernemers ervoor kiezen hun vouchers te laten kwalificeren als MPV. De reden is dat een MPV een liquiditeitsvoordeel met zich mee kan brengen omdat de btw op een later tijdstip moet worden voldaan. Dit betekent dat er sprake kan zijn van een ongelijke behandeling wat zou kunnen leiden tot concurrentievervalsingen onder de ondernemers die een SPV verstrekken. Dit betekent ook dat de ongebruikte MPV of ongebruikt tegoed van een MPV niet belast wordt. In geval van een SPV zou dat immers betekenen dat je onder andere op het moment van uitgifte al btw verschuldigd bent en je geen recht op teruggaaf van voldane btw hebt als deze niet wordt ingewisseld.

Een ander punt van aandacht zijn de gevolgen van het aanpassen van de btw-tarief indien een SPV al verstrekt is.⁹⁹ Als het btw-tarief wordt verlaagd nadat een SPV is versterkt en de btw is voldaan, lijkt het een logische stap om een teruggaaf te vragen en vice versa.

Er is daarom een grote kans dat de SVP een geringe of helemaal geen rol zal spelen in de toekomstige kwalificatie van vouchers en de btw-behandeling daarvan.

Met betrekking tot de MPV kunnen er ook problemen ontstaan omtrent de distributie hiervan. De voorgestelde distributiedienst zal meer administratieve lasten met zich meebrengen, omdat er voor elke transactie in de productieketen een factuur zal moeten worden opgesteld.¹⁰⁰ Omdat er voor deze facturen feitelijk niets wordt ontvangen (sprake van een fictieve dienst), zijn dit in feite 'schijnfacturen'. De fictieve diensten en bijbehorende facturen kunnen een effect hebben op ondernemers. Het kan hen namelijk ontmoedigen of verwarren, waardoor het risico bestaat dat er helemaal geen btw zal worden voldaan.¹⁰¹ Een voorbeeld ter illustratie:

"Distributeur 1 koopt een MVP voor 80 euro en verkoopt deze voor 90 euro. Hij boekt een resultaat van 10 euro. De vergoeding voor deze distributiedienst is echter inclusief btw. Bij een tarief van 25% zal zijn netto-opbrengt namelijk 8 euro zijn. Distributeur 1 zal daarom 2

⁹⁹ G.J. van Bruggen & C. Frecken, Btw Brief augustus/september 2013

¹⁰⁰ CF. Mr. S. van der Hoeven en drs. T. Braakman, De toekomstige btw-behandeling van vouchers, alles helder?, *WFR* 2013/1257

¹⁰¹ CF. Mr. S. van der Hoeven en drs. T. Braakman, De toekomstige btw-behandeling van vouchers, alles helder?, *WFR* 2013/1257

euro btw moeten voldoen, terwijl hij geen btw-bedrag van de fabrikant ontvangt. Het lijkt er daarom op dat distributeur de 2 euro uit eigen zak moet betalen.”

Het bepalen van de maatstaf van heffing van de distributiedienst in grensoverschrijdende situaties kan aanzienlijk wat rekenwerk opleveren. De distributiedienst wordt namelijk in het voorstel geacht inclusief btw te zijn. Als een distributeur in een ander lidstaat is gevestigd dan de uitgever van de MPV, verricht de distributeur een intracommunautaire prestatie aan de uitgever. Dit houdt in dat er een prestatie wordt verricht vanuit een ander EU-land naar Nederland. De factuur van distributeur zal dan de nettowaarde moeten bedragen zodat de uitgever van de voucher het juiste bedrag aan verlegde btw aangeeft. Daarnaast is het ook van belang dat de distributeur een bedrag gebaseerd op het btw-percentage in de lidstaat van de uitgever uit de bruto waarde dient te halen, zodat de uitgever een zuivere btw-aangifte in eigen lidstaat kan doen.¹⁰²

Met betrekking tot kortingsvouchers wordt in het voorstel de vouchers die houders het recht geven op terugbetaling van het nominale bedrag achterwege gelaten. Deze ‘geld-terug’ vouchers zijn steeds populairder aan het worden. Desondanks moet de bestaande rechtspraak soelaas bieden voor dit type vouchers.¹⁰³ Dit houdt in dat er verschillen blijven bestaan in de btw-behandeling en zullen er twee economisch gelijkwaardige kortingssystemen verschillend worden behandeld.

4.3. Oplossingen voor de mogelijke knelpunten

Om het probleem rondom de voucherproblematiek op te lossen is het van belang dat landen een duidelijke regelgeving implementeren in hun wet. Het feit dat de problematiek niet eenduidig is en het onderscheid tussen vouchers, vrijgestelde prestaties en betaaldiensten lastig te maken is, zullen alle lidstaten gebaat zijn met duidelijke regels op dit gebied. Ook bij het probleem rondom het weglaten van regels betreffende betaaldiensten op te lossen, is het van belang dat er in de toekomst regels voor alle soorten instrumenten en vouchers komen. De nationale wetgeving zal daarom soelaas moeten bieden.

Met betrekking tot het probleem rondom het ‘ondernemerschap’ van de uitgevers van vouchers hoeft er niet per se een probleem te ontstaan indien de fiscale eenheid volledig aftrekgerechtigd is. Dit is namelijk alleen zo in geval van situaties waarbij een gedeeltelijke vrijgesteld presterende partij is betrokken.

Het probleem om een voucher te kwalificeren als MPV in plaats van een SPV is op te lossen, door het van belang van het identiteitsvereiste van de ondernemer duidelijk te maken. Aangezien het toegepaste btw-tarief en lidstaat waar de prestatie wordt verricht vaak bekend zijn kan aan de hand van een aanvullende bepaling het mogelijk zijn om deze

¹⁰² B2B dienstverlening, art. 6 lid 1 Wet OB

¹⁰³ HvJ, C-317/94 (Elida Gibbs), 24 oktober 1996

interpretatie en kwalificatieverschil tegen te gaan, dan wel in overleg te treden met de belastingautoriteit van een land.¹⁰⁴ Op deze manier kan de kwalificatie van een voucher worden overgenomen door een andere lidstaat.

Met betrekking tot kortingsvouchers is in de literatuur een alternatieve methode bedacht.¹⁰⁵ Hier wordt gesteld dat de fabrikant die de vergoeding betaalt voor de verstrekte korting als medebetalder wordt aangemerkt. Zo kan het recht op aftrek van btw naar rato worden bepaald en kan in geval van een goed of product door een afnemer met aftrekrecht alleen de btw over het werkelijk betaalde bedrag als voorbelasting in aftrek worden gebracht. Deze alternatieve methode zou ook toegepast kunnen worden op een SPV en MPV mits de marge van detailhandelaren niet wordt beschadigd. Ook in geval van grensoverschrijdende transacties zou deze methode kunnen werken.¹⁰⁶

De bovengenoemde oplossingen zijn er voor enkele knelpunten, terwijl het duidelijk moge zijn dat bij het toepassen van de regelgeving in 2019 er mogelijk meerdere problemen zullen ontstaan. De EC zal daarom met aanvullende regels moeten komen. Daarnaast zal de nationale regelgeving van een land aanvullende besluiten in de wetgeving moeten opnemen om enkele van de mogelijk ontstane knelpunten tegen te gaan en het voorstel van de EC aan te vullen. Zo voorkomt een lidstaat dat de btw-behandeling van vouchers onduidelijk en ingewikkeld wordt in bepaalde situaties.

¹⁰⁴ Mr. S van der Hoeven en drs. T. Braakman, 'De toekomstige btw-behandeling van vouchers, alles helder?', *WFR* 2013/1257

¹⁰⁵ Jeroen Bijl, VAT: Money Off Vouchers and Cash Back schemes – What are the Problems and How Can They Be Solved?, *EC TAX Review* 2012-5

¹⁰⁶ Mr. S van der Hoeven en drs. T. Braakman, 'De toekomstige btw-behandeling van vouchers, alles helder?', *WFR* 2013/1257

5. Conclusie

5.1. Samenvatting

De afgelopen jaren is het gebruik van vouchers enorm toegenomen. Mede dankzij de ontwikkeling in het gebruik van vouchers vindt er regelmatig een wijziging plaats in het huidige btw-beleid. Aan de hand van Europese en nationale rechtspraak is er in de btw-behandeling van vouchers in Nederland meer duidelijkheid gekomen. Desondanks zijn de problemen rondom de behandeling van vouchers in de btw op Europees niveau nog steeds aanwezig. Het grensoverschrijdend gebruik van vouchers kan leiden tot geen heffing, dubbele heffing of een onjuiste heffing. Dit heeft geleid tot een wijzigingsrichtlijn voor de behandeling van vouchers op Europees niveau, waarbij een uniforme behandeling van vouchers in de EU centraal moet komen te staan. Een uniforme behandeling zal ervoor moeten zorgen dat iedere lidstaat de vouchers hetzelfde behandelt voor de btw, waarbij er op uniforme tijdstippen belast wordt. De problemen rondom dubbele belastingheffing of heffingslekken zouden op deze manier tegen moeten worden gegaan.

Ondanks het feit dat het voorstel de verschillende soorten categorieën vouchers in alle lidstaten onderverdeelt in een SPV, MPV en kortingsvouchers kunnen er nog problemen ontstaan met betrekking tot de btw-behandeling van vouchers. Het kan namelijk zo zijn dat de behandeling van vouchers in grensoverschrijdende situaties juist kan leiden tot een complex aan problemen en tegelijkertijd alle bestaande uitspraken van het Hof tegensprekt.

5.2. Beantwoording probleemstelling

In deze scriptie is onderzoek gedaan in hoe verre het voorstel van de Europese Commissie het gewenste effect oplevert ten aanzien van de huidige btw-behandeling van vouchers. Vanwege het feit dat het gebruik van vouchers enorm toeneemt en er continu nieuwe soorten vouchers worden ontwikkeld luidt de probleemstelling:

"Biedt de nieuwe Richtlijn de gewenste oplossing voor de huidige problematiek en onduidelijkheid omtrent de btw-behandeling van vouchers binnen de EU?"

Om tot de beantwoording van deze probleemstelling te komen is de huidige btw-behandeling van vouchers in Nederland beschreven. In Nederland wordt er een onderscheid gemaakt in cadeaubonnen, zegels & waardebonnen, kortingsbonnen en telefoonkaarten. In geval van cadeaubonnen is bepaald dat deze worden behandeld als waardepapieren. Er is bij uitgifte geen btw verschuldigd en de vergoeding wordt tevens niet aangemerkt als vooruitbetaling, omdat er op dat moment geen verplichting tot het leveren van goederen of verlenen van diensten sprake is. Bij inwisseling van een cadeaubon is bepaald dat er btw verschuldigd is door de ondernemers bij wie de bon wordt ingewisseld. De maatstaf van heffing is de nominale waarde van de cadeaubon verminderd met de teruggave aan klant of vermeerderd met de bijbetaling door klant.

Als er sprake is van zegeltjes en waardebonnen, bedoeld in art. 20 en 21 Uitv. Besl. OB., is bepaald dat de verstrekking van waardebonnen niet belast is met btw, omdat er op het moment van uitgifte geen sprake is van een belastbare prestatie. Ondernemers hoeven pas bij de levering van de goederen rekening te houden met btw. Het moment van inwisselen is daarom het moment van verschuldigdheid. Verder is ook bepaald dat het tarief wordt gehanteerd bij inwisseling van de waardebon tegen levering van dat goed.

De derde categorie zijn de kortingskaarten. Hoewel deze in het verleden vrijgesteld waren van de btw, heeft de staatssecretaris besloten in het Besluit van 1999 om kortingsbonnen te scheiden van cadeaubonnen. Een kortingskaart geeft het recht op een prijsvermindering bij aankoop van goederen en diensten. Deze kaarten bevatten daarnaast geen nominale waarde, waardoor er geen sprake kan zijn van een financiële verplichting. Er is daarom bepaald dat kortingen mogen worden afgetrokken van de ontvangen vergoeding voor de geleverde goederen, waardoor de maatstaf van heffing wordt gesteld op het werkelijk ontvangen bedrag.

Tot slot is er onderzocht hoe telefoonkaarten worden behandeld voor de btw. Er wordt onderscheid gemaakt tussen single-purpose en multi-purpose telefoonkaarten, waarbij eerstgenoemde een betaling wordt aangemerkt als vooruitbetaling. Dit betekent dat er btw is verschuldigd op het moment van verkoop, omdat alle elementen voor de btw-heffing bekend zijn. De maatstaf van heffing van single-purpose telefoonkaarten is de door de afnemer ontvangen vergoeding. Ingeval van een distributeur die deze kaarten verkoopt is het van belang om te bekijken of deze op eigen naam en voor eigen rekening of voor rekening van de uitgever handelt.

Als er sprake is van een multi-purpose telefoonkaart is er nog geen sprake van een belastbaar feit op moment van uitgifte, omdat er op dat moment nog niet bekend is waardoor deze telefoonkaart wordt gebruikt.

In hoofdstuk 3 is onderzocht van het voorstel van de EC inhoudt. De voornaamste reden om dit voorstel te introduceren is het huidige problematiek rondom dubbele heffing, niet heffing en onjuiste heffing. Een uniforme behandeling van vouchers zou moeten leiden tot meer duidelijkheid. Het voorstel verdeelt vouchers in de categorieën single-purpose vouchers, multi-purpose vouchers en kortingsvouchers.

In geval van een SPV is bepaald dat dit vouchers betreft voor enkelvoudig gebruik, waarbij op tijdstip van uitgifte bekend is wat de plaats van de goederenlevering of dienstverrichting is. Dit betekent dat er sprake is van een belastbaar feit bij iedere overdracht, waaronder de uitgifte van een SPV. De maatstaf van heffing voor een SPV is het bedrag dat daadwerkelijk wordt ontvangen.

Als er sprake is van een multi-purpose vouchers is er geen sprake van enkelvoudig gebruik. Dit betekent dat er op het moment van uitgifte niet vaststaat waarvoor de voucher wordt gebruikt en op dat moment is er geen sprake van een belastbaar feit. Deze nieuwe categorie

is in grote lijnen te vergelijken met een multi-purpose telefoonkaart zoals we in Nederland kennen. De heffingsmaatstaf voor een MPV is het voor de voucher betaalde bedrag of het nominale waarde van de voucher.

Voor de MPV geldt dat er problemen kunnen ontstaan als er vouchers worden uitgegeven via een distributeur. De uiteindelijke prijs die door de gebruiker wordt betaald kan daarom vaak hoger te liggen dan de prijs die aan de fabrikant is betaald.

De laatste categorie uit het voorstel zijn de kortingsvouchers. Dit zijn vouchers die recht geven op een prijskorting of terugbetaling in verband met de levering van een goed of dienst, waarbij in het voorstel alleen gratis verstrekte kortingsvouchers behandelt. De uitgifte van deze vouchers zijn niet relevant voor de btw, omdat er niet onder bezwarende titel wordt geleverd. De ondernemer dient dus pas bij verstrekking en inwisseling van de voucher btw afdragen over het werkelijk ontvangen bedrag. Dat betekent dat de korting buiten beschouwing wordt gelaten.

Om tot een beantwoording van de probleemstelling te komen is het van belang om het voorstel van de EC te vergelijken met de huidige Nederlandse regelgeving. In hoofdstuk 4 worden de problemen die het voorstel met zich zouden kunnen meebrengen onderzocht. Een van de belangrijkste knelpunt is dat het voorstel niet ingaat op vouchers die dienen als betaaldienst of vrijgesteld waardepapier, terwijl dit soort type vouchers in enorme hoeveelheden toeneemt. Het probleem waarbij ondernemers besluiten hun voucher te laten kwalificeren als MPV zal naar verwachting ook problemen opleveren ten opzichte van de oplossing die het voorstel met zich meebrengt. Ondanks het feit dat het voorstel mogelijke knelpunten met zich kan meebrengen, worden de mogelijke oplossingen voor deze knelpunten besproken. In hoofdstuk 4 is uiteengezet hoe de meeste knelpunten opgelost zouden kunnen worden, waarbij het in alle gevallen van belang is dat de nationale wetgeving soelaas moet bieden en het voorstel van de EC zoveel mogelijk dient aan te vullen. Onderlinge afspraken met lidstaten zouden de belangrijkste problemen moeten elimineren.

De problemen die vouchers met zich meebrengen voor de btw-behandeling zullen zich blijven ontwikkelen. Het voorstel van de EC biedt daarom op dit moment de gewenste oplossing voor de huidige btw-behandeling van vouchers in de EU, maar zal net als de ontwikkeling van vouchers zich moeten blijven ontwikkelen en dient daarnaast aangevuld te worden. De doelstelling dat het voorstel voor ogen heeft is een goede stap naar een harmonieuze en uniforme btw-behandeling van vouchers, maar het is de verwachting dat het voorstel in deze vorm mogelijke knelpunten met zich mee zal brengen. Het aanvullen van het voorstel door middel van nationale wetgeving en onderling overleg tussen lidstaten zal van belang zijn om deze mogelijke knelpunten te tackelen.

6. Bronvermelding

6.1. Literatuurlijst

- Bijl, D., van Hilten, M., & van Vliet, D. (2001). *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*. Deventer: Kluwer.
- Bijl, J. (12, 5). VAT: Money Off Vouchers and Cash Back schemes - What are the Problems and How Can They Be Solved? *EC TAX Review*.
- Bijl, J. (2013). Vouchertransacties vrijgesteld van btw? *WFR*, 489.
- Delaney, M. (2013, maart 15). Vat challenges: Globalization and business promotions.
- Deloitte. (2010). *Study of VAT treatment and quantification of vouchers at an EU level for the provision of economic analysis in the area of taxation*.
- e.a., S. B. (2012-2013). *Cursus belastingrecht omzetbelasting*. Deventer: Kluwer.
- Hilten, M. v. (2010). *Over de neutraliteit van de omzetbelasting en het hellend vlak van de uitzonderingen*. Deventer: Kluwer.
- Idsinga, F. (2006). Uw beltegoed is zojuist opgewaardeerd. *WFR*, 947.
- Mobach, O. (1993, 3). Btw-heffing bij kortingskaarten. *BTW-bulletin*.
- Revenu & Customs Brief. (2012, mei 10). Vat: Changes to the treatment of supplies made in connection with single purpose face value vouchers following the CJEU Judgement in Case C-520/10.
- van Bruggen, G., & Frecken, C. (2013, augustus/ september). Btw Brief.
- van der Hoeven, S., & Braakman, T. (2013). De toekomstige btw-behandeling van vouchers, alles helder? *WFR*.
- van Dongen, A. (2007). De harmonisatie van de btw. *Fiscaal wetenschappelijke reeks 08*. SDU.
- van Hilten, M., & van Kesteren, H. (2012). *Omzetbelasting*. Deventer: Kluwer.
- van Nellen, F., & van Harwegen, F. (2012). De btw-behandeling van telefoonkaarten. *NTFR*, 1344.
- Wolf, R. (2012). Vouchers; een btw-fenomeen an sich. *NTFR beschouwingen*, 28.

6.2. Jurisprudentie

- 11/00650bis (Hof Den Bosch April 2, 2015).
- Argos, C-288/94 (Oktober 24, 1996).
- Astra Zeneca, C-40/09 (Juli 29, 2010).
- AWB, 10/3415 (Rechtbank Breda December 26, 2011).
- Bally, C-18/92 (Mei 25, 1993).
- BNB 1998/312, 33/390 (HR Juli 15, 1998).
- COM. (2012). *Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat de behandeling van vouchers betreft*.
- Conclusie A-G van Hilten, 13/00057 (Januari 14, 2014).
- Elida Gibbs, C-317/94 (Oktober 24, 1996).

Granton Advertising, C-461/12 (Juni 12, 2014).

Lebara, C-520/10 (Mei 3, 2012).

LJN BY0552 (Hof 's-Hertogenbosch Oktober 11, 2012).

Naturally Yours Cosmetics, 230/87 (November 23, 1988).

V-N 1998/37.10, 94/4380 (Gerechtshof te Amsterdam April 29, 1997).

V-N 2012/63.14, 11/00650 (Hof 's-Hertogenbosch November 11, 2012).

6.3. Besluiten

Besluit 19 juli 1995, VB94/2220 inzake telefoonkaarten (Juli 19, 1995).

Besluit 22 december 1992, VB92/2060 inzake cadeaubonnen (December 22, 1992).

Besluit 25 januari 2013, BLKB20133/82M inzake telefoonkaarten (Januari 25, 2013).

Besluit 30 december 1999, VB99/2649 inzake cadeaubonnen (December 30, 1999).

Besluit 5 november 2001, CPP2001/2160M inzake zegels en waardebonnen (November 5, 2001).

6.4. Websites

Beerens, M. (2016, Juli 8). *Nieuwe richtlijn voor btw op vouchers*. Opgehaald van BDO: www.bdo.com

CBS. (2017, Juni 23). *Overheid; ontvangen belastingen*. Opgehaald van Centraal Bureau voor de Statistiek: www.cbs.nl

Nieuwe Richtlijn voor btw op vouchers. (2016, Juli 8). Opgehaald van Zeker Fiscaal: www.zekerfiscaal.nl

TAX, a. l. (sd). *Indirect Tax Alert*. Opgehaald van EY: www.ey.com

6.5. Bijlage

Artikelen btw-Richtlijn volgens het Voorstel EC inzake Vouchers

Richtlijn 2006/112/EG wordt als volgt gewijzigd:

(1) Aan artikel 25 worden de volgende punten d) en e) toegevoegd: "d) de distributie van een multipurpose voucher door een belastingplichtige, die niet de verstrekker van de voucher is, wanneer de voucher hem is geleverd voor een prijs onder de nominale waarde door de verstrekker van de voucher of door een andere belastingplichtige die op eigen naam handelt; e) de inwisseling van een gratis kortingsvoucher, wanneer de belastingplichtige die de goederen levert of de diensten verricht waarop de voucher betrekking heeft, een tegenprestatie ontvangt van de verstrekker van de voucher."

(2) Aan artikel 28 wordt het volgende lid toegevoegd: "Het eerste lid is evenwel niet van toepassing wanneer de belastingplichtige betrokken is bij de verstrekking van een multipurpose voucher."

(3) In titel IV "Belastbare handelingen" wordt het volgende hoofdstuk 5 ingevoegd:

"Hoofdstuk 5 Gemeenschappelijke bepalingen voor de hoofdstukken 1 en 3

Artikel 30 bis 1. Onder "voucher" wordt verstaan een instrument dat recht geeft op afname van goederen of diensten, dan wel op een prijskorting of terugbetaling in verband met een levering van goederen of diensten, in combinatie met een overeenkomstige verplichting om aan dit recht te voldoen. Onder "single purpose voucher" wordt verstaan een voucher die recht geeft op afname van goederen of diensten, waarbij de identiteit van de leverancier of dienstverrichter, de plaats van levering of dienst, en het toepasselijke btw-tarief voor deze goederen of diensten bekend zijn op het tijdstip van verstrekking van de voucher. Onder "multipurpose voucher" wordt verstaan iedere voucher, met uitzondering van een kortings- of terugbetalingsvoucher, die geen single purpose voucher is. Onder "kortingsvoucher" wordt verstaan een voucher die recht geeft op een prijskorting of terugbetaling in verband met een levering van goederen of diensten.

2. Een betaaldienst in de zin van Richtlijn 2007/64/EG wordt niet aangemerkt als een voucher.

Artikel 30 ter De verstrekking van een voucher die recht geeft op afname van goederen of diensten, en de daaropvolgende levering van deze goederen of diensten worden aangemerkt als één transactie. Deze ene transactie wordt op dezelfde wijze behandeld als een levering van goederen of diensten waarbij geen gebruik werd gemaakt van een voucher. Wanneer een voucher recht geeft op afname van goederen of diensten waarvoor de margeregeling voor reisbureaus geldt, wordt de levering van goederen of diensten voor

btw-doeleinden behandeld overeenkomstig de voorschriften van die regeling." (4) Artikel 65 komt als volgt te luiden:

42

"Artikel 65 Indien vooruitbetalingen worden gedaan alvorens de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht, daaronder begrepen betaling voor een single purpose voucher, wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip van ontvangst van d vooruitbetalingen, ten belope van het ontvangen bedrag."

(5) In artikel 66 wordt de tweede alinea vervangen door: "De in de eerste alinea bedoelde afwijking is evenwel niet van toepassing op betalingen die worden verricht voor vouchers, of op diensten waarvoor de belasting ingevolge artikel 196 wordt verschuldigd door de afnemer."

(6) De volgende artikelen 74 bis, 74 ter en 74 quater worden ingevoegd:

"Artikel 74 bis 1. De maatstaf van heffing voor de levering van goederen of diensten die worden ingewisseld tegen een multipurpose voucher, is gelijk aan de nominale waarde van die voucher, of in het geval van een gedeeltelijke inwisseling, aan het deel van de nominale waarde dat overeenstemt met de gedeeltelijke inwisseling van de voucher, verminderd met het bedrag aan btw dat betrekking heeft op de ingewisselde goederen of diensten.

2. De nominale waarde van een multipurpose voucher omvat alles wat de tegenprestatie uitmaakt, inclusief het btw-bedrag, die de verstrekker van de voucher verkrijgt of moet verkrijgen.

Artikel 74 ter Wat de in artikel 25, onder d), bedoelde distributie betreft, is de maatstaf van heffing voor deze dienst gelijk aan het verschil tussen de nominale waarde van de voucher en de betaalde aankoop prijs, verminderd met het bedrag aan btw dat betrekking heeft op de verleende distributiedienst.

Artikel 74 quater Wat de in artikel 25, onder e), bedoelde inwisseling betreft, is de maatstaf van heffing voor deze dienst gelijk aan de prijsvermindering die aan de klant wordt toegekend en door de verstrekker wordt terugbetaald, verminderd met het bedrag aan btw dat betrekking heeft op de verleende dienst bestaande in de inwisseling van de voucher."

(7) Aan artikel 169 wordt het volgende punt d) toegevoegd: "d) handelingen in verband met de betaling van de tegenprestatie door de verstrekker van een voucher aan de belastingplichtige die de goederen levert of de diensten verricht waarop de voucher betrekking heeft, voor zover de geleverde goederen of verrichte diensten recht op aftrek geven."

(8) Aan artikel 193 wordt de volgende alinea toegevoegd: "Wanneer één transactie als bedoeld in artikel 30 ter de verstrekking van een multipurpose voucher en een daaropvolgende levering van goederen of diensten omvat, wordt de inwisselaar aangemerkt als degene die de belastbare prestatie heeft verricht."

43

(9) Artikel 272 wordt als volgt gewijzigd: a) lid 1, onder b), wordt vervangen door: "b) de belastingplichtigen die geen van de volgende handelingen verrichten: i) de in de artikelen 20, 21, 22, 33, 36, 138 en 141 bedoelde handelingen; ii) de in artikel 44 bedoelde handelingen, maar uitsluitend wanneer de btw ingevolge artikel 196 wordt verschuldigd door de afnemer;"

b) lid 2 komt als volgt te luiden: "2. Wanneer de lidstaten van de in lid 1, eerste alinea, punt d) of e), bedoelde mogelijkheid gebruikmaken, nemen zij de nodige maatregelen voor een juiste toepassing van de overgangsregeling voor de belastingheffing op intracommunautaire handelingen."