

Vergaderjaar 2016–2017

34 755

Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 (btw-behandeling van vouchers)

Nr. 3

Het advies van de Afdeling advisering van de Raad van State wordt niet openbaar gemaakt, omdat het zonder meer instemmend luidt (artikel 26, vijfde lid, van de Wet op de Raad van State).

MEMORIE VAN TOELICHTING¹

I. ALGEMEEN

I.1. Inleiding

Op 27 juni 2016 is onder Nederlands voorzitterschap door de Raad van de Europese Unie een richtlijn vastgesteld wat betreft de btw-behandeling van vouchers in de Europese Unie (hierna: voucherrichtlijn).² Deze richtlijn introduceert een aantal btw-regels op het gebied van vouchers in de btw-richtlijn 2006.³ Het onderhavige voorstel van wet strekt ertoe om de voucherrichtlijn te implementeren in de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968). De nieuwe geharmoniseerde regels met betrekking tot vouchers moeten een einde maken aan een aantal onduidelijkheden wat betreft de btw-heffing over goederenleveringen en dienstverrichtingen waarbij vouchers als tegenprestatie worden gebruikt. Omdat die onduidelijkheden tot verstoringen van de interne markt leiden is een oplossing nodig door middel van regelgeving. De nieuwe regels hebben in het bijzonder betrekking op de definitie en de soorten van vouchers, het al dan niet heffen van btw bij transacties met vouchers en de maatstaf van heffing bij belaste transacties met een voucher. Op deze regels zal nader worden ingegaan in paragraaf I.3.

Bij de implementatie is er in het kader van richtlijnconformiteit naar gestreefd om de bepalingen in het wetsvoorstel ook wat de formulering betreft zo nauwkeurig mogelijk te laten aansluiten op de tekst van de voucherrichtlijn.

¹ De oorspronkelijke tekst van het voorstel van wet en van de memorie van toelichting zoals voorgelegd aan de Afdeling advisering van de Raad van State is ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

² Richtlijn (EU) 2016/1065 van de Raad van 27 juni 2016 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat de behandeling van vouchers betreft (PbEU L 177).

³ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU L 347).

In het proces van de onderhandelingen in Brussel over de totstandkoming van de voucherrichtlijn heb ik het Nederlandse bedrijfsleven verschillende keren geconsulteerd. In paragraaf 1.5. ga ik daarop nader in.

De voucherrichtlijn schrijft voor dat de lidstaten de bepalingen ervan met ingang van 1 januari 2019 toepassen. De datum van inwerkingtreding van het onderhavige wetsvoorstel is daarop afgestemd.

In de bijlage bij dit algemene deel van de memorie is een transponerings-tabel opgenomen waarin wordt aangegeven hoe de aan de lidstaten gerichte bepalingen van de voucherrichtlijn in de Wet OB 1968 worden geïmplementeerd.

1.2. Achtergrond

De voucherrichtlijn kent een lange aanloop. In diverse EU-gremia zoals in seminars en werkgroepen van de Europese Commissie is er vaak over de btw-behandeling van vouchers gesproken, totdat uiteindelijk op 10 mei 2012 door de Europese Commissie daarvoor een richtlijnvoorstel werd gepresenteerd. Daarna is er tussen de lidstaten opnieuw veel overleg geweest en hebben diverse EU-voorzitterschappen tevergeefs gezocht naar een compromis. Uiteindelijk is het in 2016 onder het Nederlandse voorzitterschap gelukt overeenstemming over de voucherrichtlijn te bereiken. Hoewel de voucherrichtlijn minder omvattend is dan het oorspronkelijke voorstel van de Europese Commissie, leidt deze richtlijn wel tot een flinke stap vooruit ten opzichte van de huidige situatie in de EU.

In de jaren zeventig van de vorige eeuw, toen de basis werd gelegd voor de huidige btw-regels in de zogenoemde Zesde btw-richtlijn⁴, bestonden er al vouchers, maar deze werden beperkt gebruikt en ze waren niet complex. Daarbij kan worden gedacht aan bijvoorbeeld een boekenbon of een tegoedbon voor de besteding in een warenhuis. Mede om deze redenen waren er in de Zesde btw-richtlijn, en daardoor ook in de uit een herschikking van die richtlijn voortgekomen huidige btw-richtlijn 2006, geen specifieke regels opgenomen voor de btw-behandeling van vouchers. Door technologische ontwikkelingen en commerciële innovatie heeft het aanbod van vouchers sindsdien echter een enorme vlucht genomen, zowel wat omvang van gebruik als complexiteit betreft. Omdat de bestaande algemene btw-regels te kort schoten bij het gebruik van vouchers zijn er bij de toepassing daarvan bij transacties met vouchers verschillen ontstaan tussen de lidstaten.

Onder de bestaande wetgeving is er geen onduidelijkheid over het feit dat de onderliggende prestatie van een voucher, de levering van goederen of diensten, een voor de btw belastbare prestatie is. Wel is onduidelijk wat een voucher precies is, wanneer btw geheven wordt bij transacties met een voucher en over welk bedrag in geval van heffing de btw moet worden berekend. De behoefte aan verduidelijking op deze punten is des te sterker als vouchers grensoverschrijdend worden gebruikt. Door het ontbreken van specifieke regels voor vouchers in de btw-richtlijn 2006 is er bij grensoverschrijdend gebruik van vouchers soms sprake van dubbele belasting of onbedoelde niet-belasting. Dit werkt belastingontwijking in de hand en het leidt tot onacceptabele concurrentievervalsingen. Een voorbeeld van deze vervalsing ter verduidelijking betreft de situatie waarbij een voucher wordt verkocht in lidstaat A en vervolgens wordt

⁴ Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145).

gebruikt of ingewisseld in lidstaat B. Lidstaat A heft btw op het moment van uitgifte of verkoop van vouchers en lidstaat B heft btw op het moment waarop de voucher wordt gebruikt of ingewisseld voor goederen of diensten. Het gevolg is dat dan voor de voucher zowel btw wordt geheven in lidstaat A als in lidstaat B. In de omgekeerde situatie (de voucher wordt verkocht in lidstaat B en gebruikt of ingewisseld in lidstaat A) heft lidstaat A geen btw bij het gebruik of de inwisseling van vouchers en heft lidstaat B geen btw op het moment van uitgifte of verkoop van vouchers. Er vindt dan noch in lidstaat A noch in lidstaat B btw-heffing plaats voor de voucher.

Een andere ontwikkeling in relatie tot vouchers is dat deze steeds vaker, ook grensoverschrijdend, in een keten worden verhandeld. Daarbij komt de vraag op of elke transactie met de voucher in een dergelijke distributieketen onder de btw-heffing valt, of dat zoiets alleen het geval is bij bepaalde vouchers. Een distributieketen voor de handel in vouchers kan daarnaast vragen oproepen over de maatstaf van heffing. In de praktijk is de prijs van een voucher die wordt doorverkocht namelijk vaak lager aan het begin dan aan het einde van de distributieketen. Met andere woorden: de consument aan het einde van de keten betaalt meer voor de voucher dan de uitgever van de voucher aan het begin van de keten voor de voucher heeft ontvangen. Ook wat betreft de maatstaf van heffing bij de btw-heffing voor vouchers wordt er door de lidstaten verschillend gehandeld en is er behoefte aan aanvullende geharmoniseerde regels.

I.3. Nieuwe regels voor vouchers

Algemeen

De regels van de voucherrichtlijn die met ingang van 1 januari 2019 in de lidstaten van de EU geïmplementeerd dienen te worden zijn hieronder nader toegelicht. Zij hebben betrekking op de definitie van een voucher, de verschillende soorten van vouchers en het moment van heffing onderscheidenlijk de maatstaf van heffing bij transacties met een voucher. Voorts wordt aandacht besteed aan de positie van vervoersbewijzen, entreekaarten en dergelijke. Tot slot wordt stilgestaan bij de btw-behandeling van vouchers die niet worden ingewisseld.

Definitie van een voucher

Een voucher heeft doorgaans een achterliggend commercieel of promotioneel doel, zoals het stimuleren van de verkoop van bepaalde goederen of diensten en/of het vergemakkelijken van de betaling van deze goederen of diensten. Zo kan de markt voor bepaalde goederen of diensten worden ontwikkeld, kan aan klantenbinding worden gedaan of kan het betalingsproces worden vergemakkelijkt. Consumenten krijgen doorgaans de beschikking over vouchers door deze aan te kopen, maar het is ook mogelijk dat bepaalde aanbieders van goederen of diensten vouchers gratis ter beschikking stellen.

In de dagelijkse praktijk komt een voucher in veel vormen voor. In het onderhavige voorstel van wet wordt een voucher, conform de voucherrichtlijn, gedefinieerd als een instrument ter zake waarvan de verplichting bestaat om het als gehele of gedeeltelijke tegenprestatie te aanvaarden voor bepaalde goederenleveringen of diensten. Daarbij moet uit de bijbehorende documentatie blijken om welke goederenleveringen of diensten het gaat, dan wel wie potentieel tegen inwisseling van de voucher goederenleveringen of diensten moet verrichten.

Een geharmoniseerde definitie van een voucher is niet alleen belangrijk om de btw-heffing ter zake van vouchers in de EU gelijk te trekken en daarmee concurrentievervalsingen te voorkomen. Een dergelijke definitie zorgt er ook voor dat er een grens wordt getrokken tussen enerzijds vouchers en anderzijds instrumenten die uitsluitend tot betaling dienen (hierna: «algemene betaalmiddelen»). De neutraliteit van de btw vereist in dit kader een duidelijk onderscheid, omdat de btw-behandeling van vouchers als specifiek betaalmiddel en algemene betaalmiddelen kan verschillen. Zoals zal worden aangegeven in de volgende paragraaf, wordt bij gebruik van een voucher, afhankelijk van de soort voucher, btw geheven bij de uitgifte of verkoop of op het moment van gebruik van de voucher. Input btw met betrekking tot een voucher, bijvoorbeeld over de in rekening gebrachte ontwerp en drukkosten van de voucher, kan daarom voor de uitgever van de desbetreffende voucher op grond van de algemene btw-regels in beginsel in aanmerking komen voor aftrek. Indien een goed of dienst daarentegen wordt aangekocht met een algemeen betaalmiddel, bijvoorbeeld met een creditcard, dan is de btw-behandeling voor dat betaalmiddel anders. De door de uitgever van de creditcard in rekening gebrachte provisie betreft een betaaldienst die is vrijgesteld van btw. Het gevolg hiervan is dat input btw met betrekking tot dat betaalmiddel, bijvoorbeeld in rekening gebrachte productiekosten van een creditcard, voor de uitgever van die creditcard niet aftrekbaar zijn.

Zoals ook wordt aangegeven in de vierde overweging van de voucher-richtlijn zijn de nieuwe regels uitsluitend gericht op vouchers die kunnen worden ingewisseld voor goederen of diensten. Instrumenten die de houder niet het recht geven op het ontvangen van goederen of diensten, maar alleen het recht geven op een korting op de prijs bij de aankoop van goederen of diensten, de zogenoemde kortingvouchers, vallen niet onder de nieuwe regels. Zo vallen vouchers of waardebonnen die recht geven op 10% korting bij de aankoop van een reis niet onder deze definitie. Een ander voorbeeld in dit kader is een kortingskaart die kan worden aangeschaft voor € 50 en die een jaar lang recht geeft op een korting op de aanschafprijs van bepaalde goederen of diensten. Deze kortingen vormen geen onderdeel van de tegenprestatie voor de betreffende goederen of diensten, maar geven slechts recht op een lagere verschuldigde tegenprestatie.

Een voucher kan een fysieke of een elektronische vorm hebben. Een voorbeeld van de eerstgenoemde vorm is de klassieke boekenbon. Een voorbeeld van de laatstgenoemde vorm is een per e-mail ontvangen barcode die een leverancier van bepaalde goederen of diensten verplicht om op vertoon door de houder goederen of diensten te leveren.

Het is mogelijk dat vouchers in de praktijk meer en meer kenmerken krijgen die algemene betaalmiddelen gewoonlijk ook hebben. Bij dit soort betaalinstrumenten zal van geval tot geval getoetst moeten worden of nog wel voldaan wordt aan de definitie van een voucher. Zo lang de betalingen waarvoor het betaalinstrument gebruikt kan worden betrekking hebben op een beperkt aantal met name aangeduide goederen of diensten of als de identiteit van de potentiële aanbieders van de goederenleveringen of diensten vooraf bekend is, blijft het betaalinstrument zijn karakter als voucher behouden. Zo kan een bon die kan worden ingewisseld voor diverse goederen of diensten in alle winkels van een bepaald winkelcentrum aan de voorwaarden van de definitie van een voucher voldoen. Hetzelfde geldt voor (telefoon)kaarten met een prepaidtegoed dat is gekoppeld aan een mobiele telefoon waarmee niet alleen kan worden gebeld, maar waarmee bijvoorbeeld ook een donatie voor een goed doel kan worden gedaan. Indien echter het tegoed kan worden aangewend voor de aankoop van in beginsel alle goederen of

diensten bij elke leverancier, dan valt het betaalmiddel niet meer onder de definitie van een voucher. Een voorbeeld hiervan is een creditcard uitgegeven door een warenhuis.

Soorten vouchers en het moment van heffing

In de voucherrichtlijn wordt een onderscheid gemaakt tussen vouchers voor enkelvoudig en meervoudig gebruik. Bij het onderscheid draait het om de vraag of er op het moment van uitgifte van de voucher voldoende informatie beschikbaar is om te bepalen waar en hoeveel btw zal worden geheven ter zake van goederenleveringen of dienstverrichtingen waarvoor de voucher uiteindelijk zal worden ingewisseld.

Bij vouchers voor enkelvoudig gebruik is op het moment van uitgifte of verkoop bekend in welke lidstaat de btw verschuldigd is bij de inwisseling van de voucher en ook hoeveel btw dan verschuldigd is. Bij dit soort vouchers wordt volgens de nieuwe regels btw geheven op het moment van uitgifte en bij iedere doorverkoop van de voucher. Daarbij wordt de maatstaf van heffing steeds overeenkomstig de algemene btw-regels gevormd door de vergoeding die voor de voucher wordt betaald en die wordt gezien als vergoeding voor de onderliggende goederen of diensten.

Bij vouchers voor meervoudig gebruik is op het moment van uitgifte niet bekend in welke lidstaat de btw verschuldigd zal zijn of hoeveel btw er verschuldigd zal zijn. De uitgifte en de doorverkoop van deze vouchers blijft daarom buiten de btw-heffing. De heffing vindt bij deze vouchers pas plaats bij de inwisseling ervan tegen levering van de onderliggende goederen of diensten waarop de voucher betrekking heeft. Voor de maatstaf van heffing bij deze transactie gelden specifieke nieuwe bepalingen die hierna aan de orde komen.

Maatstaf van heffing

De maatstaf van heffing gaat in relatie tot vouchers over de vraag over welk bedrag btw moet worden berekend op het moment waarop de btw verschuldigd wordt. In de basissituatie waarin een ondernemer een bij hem te gebruiken voucher verkoopt aan een consument is het antwoord op deze vraag betrekkelijk eenvoudig. Bij een voucher voor enkelvoudig gebruik is de maatstaf van heffing het bedrag betaald door de consument verminderd met de in dat bedrag begrepen btw. Dit bedrag is de vergoeding voor de geleverde goederen of diensten. Bij een voucher voor meervoudig gebruik is dit niet anders. Het enige verschil is dat bij de voucher voor enkelvoudig gebruik de btw verschuldigd wordt op het moment van verkoop van de voucher en bij de voucher voor meervoudig gebruik op het moment van gebruik of inwisseling van de voucher voor de geleverde goederen of diensten.

Het is ook mogelijk dat vouchers worden doorverkocht in een keten tegen een vaak oplopende prijs. Zoals hiervoor is aangegeven met betrekking tot vouchers voor enkelvoudig gebruik, geldt dat ter zake van elke verkoop van dergelijke vouchers in de keten btw wordt geheven. Daarbij wordt de maatstaf van heffing steeds overeenkomstig de algemene btw-regels gevormd door de vergoeding. Wat betreft vouchers voor meervoudig gebruik die in een keten worden verkocht, geldt dat de btw eenmalig wordt geheven en wel bij de levering van de goederen of diensten waarvoor de voucher door de consument wordt gebruikt. Voor de maatstaf van heffing ter zake van deze goederenleveringen of dienstverrichtingen zijn nieuwe regels gesteld. Daarbij is uitgangspunt dat de maatstaf van heffing indien mogelijk aansluit bij het bedrag dat door de consument is betaald bij aankoop van de desbetreffende voucher dan wel

de monetaire waarde die de voucher vertegenwoordigt. Voor een nadere toelichting op deze nieuwe regels met betrekking tot de maatstaf van heffing zij verwezen naar de toelichting op artikel I, onderdeel B, met betrekking tot het nieuwe artikel 28zj van de Wet OB 1968.

Vervoerbewijzen, toegangskaartjes en dergelijke

De bepalingen van de voucherrichtlijn mogen ingevolge de vijfde overweging daarvan niet leiden tot wijzigingen in de btw-behandeling van onder meer toegangskaartjes voor bioscopen en musea, vervoerbewijzen en dergelijke. In Nederland worden toegangskaartjes, vervoerbewijzen en dergelijke onder de bestaande regelgeving gezien als een (vooruit)betaling van diensten ter zake waarvan de btw verschuldigd wordt op het tijdstip van aankoop daarvan. Dat zal onder de nieuwe regels van de voucherrichtlijn niet anders zijn, omdat toegangskaartjes, vervoerbewijzen en dergelijke vallen onder de definitie van vouchers voor enkelvoudig gebruik en als zodanig in de heffing worden betrokken op het tijdstip van de aankoop daarvan. Bij elke eventuele doorverkoop van deze vouchers is net als onder de bestaande regels over die transactie btw verschuldigd.

Vouchers die niet worden ingewisseld

Wanneer vouchers door de consument niet worden ingewisseld tijdens de geldigheidsperiode, verliezen deze doorgaans hun waarde. Als dit het geval is met een voucher voor enkelvoudig gebruik, betekent dit dat de consument op grond van de algemene btw-regels geen recht op teruggaaf heeft van de btw die is begrepen in de aankoopprijs van de voucher. Een vergelijking kan worden gemaakt met een consument die een pak melk weggooit, omdat deze na verloop van tijd zuur is geworden. Deze consument kan evenmin de btw die is begrepen in de aanschafprijs van het pak melk terugvragen. Een bijzonder geval is in dit kader een ongebruikte voucher voor enkelvoudig gebruik die wordt teruggenomen en terugbetaald door de uitgever. Gedacht kan worden aan teruggenomen tickets door de organisator van een concert in verband met een afgelasting. In die gevallen kan de organisator voor die voucher voor enkelvoudig gebruik de verschuldigde btw corrigeren.

Daar waar de consument een voucher voor meervoudig gebruik bezit, is hem bij de aanschaf van die voucher geen btw in rekening gebracht en is bij het ongebruikt laten van de voucher derhalve een compensatie van btw niet aan de orde. Er heeft ter zake van deze niet ingewisselde voucher ook geen belaste goederenlevering of dienst plaatsgevonden waarvoor een ondernemer btw verschuldigd is geworden.

I.4. Gevolgen voor de Nederlandse praktijk

Wijziging Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

De Wet OB 1968 heeft conform de BTW-richtlijn in de bestaande opzet geen bepalingen die specifiek op vouchers betrekking hebben. In de artikelen 20 en 21 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 zijn sinds de totstandkoming ervan echter wel bepalingen opgenomen die betrekking hebben op de btw-heffing bij de verstrekking van bepaalde zegels en waardebonnen. Deze worden in het spraakgebruik ook wel aangeduid als vouchers. Daarbij gaat artikel 20 over gevallen waarin bij levering van goederen of het verrichten van diensten gratis zegels of waardebonnen worden verstrekt die kunnen worden ingewisseld tegen geld of geldswaardige papieren. Bij artikel 21 gaat het om gevallen waarin de ondernemer aan zijn afnemers bij de levering van goederen zegels of waardebonnen verstrekt, die bij hem of bij een andere ondernemer

kunnen worden ingewisseld tegen goederen, al dan niet met bijbetaling. Laatstgenoemd artikel 21 zal moeten worden aangepast, omdat in de in dit artikel genoemde zegels en waardebonnen die door ondernemers worden verstrekt in een aantal gevallen zonder bijbetaling kunnen worden ingewisseld tegen goederen. In laatstbedoelde gevallen is naar de regels van de nieuwe wettelijke bepalingen sprake van vouchers. De regels van artikel 21 voor die zegels en waardebonnen zullen daarom in ieder geval moeten worden aangepast. Ik zal bij die gelegenheid bezien of het overweging verdient ook de andere bepalingen met betrekking tot zegels en waardebonnen in genoemde artikelen te herzien.

Wijziging Besluit zegels en waardebonnen

Voor de toepassing van de bepalingen in de artikelen 20 en 21 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 zijn bij beleidsbesluit nadere regels gesteld. Het gaat daarbij om het besluit «Heffing van omzetbelasting ten aanzien van het verstrekken van zegels en waardebonnen» (hierna: Besluit zegels en waardebonnen)⁵. Bij de aanpassing van genoemd uitvoeringsbesluit die in de voorgaande paragraaf is aangegeven, zal dit beleidsbesluit in overeenstemming daarmee moeten worden gebracht.

Wijziging Besluit cadeaubonnen

Hiervoor is aangegeven dat de Wet OB 1968 thans geen specifiek op de btw-behandeling van vouchers gerichte bepalingen heeft. In het besluit «Heffing van omzetbelasting met betrekking tot cadeaubonnen» (hierna: Besluit cadeaubonnen) is daarom de btw-heffing op dit soort bonnen nader toegelicht.⁶ Cadeaubonnen geven de houder het recht deze tot de daarop vermelde nominale bedragen voor de aankoop van goederen en diensten in betaling te geven. Als voorbeelden van dit soort bonnen worden genoemd boekenbonnen, CD-bonnen en bioscoopbonnen. Ingevolge het Besluit cadeaubonnen hebben dit soort bonnen nu het karakter van waardepapieren in de zin van artikel 11, eerste lid, onderdeel i, 2°, van de Wet OB 1968. Dit brengt met zich mee dat waar in de in genoemde wetsbepaling vervatte vrijstelling ziet op handelingen inzake waardepapieren, dit in gelijke mate geldt voor de op cadeaubonnen betrekking hebbende handelingen. Met andere woorden: ook de handelingen inzake cadeaubonnen, zoals de uitgifte/verkoop, de aanmaak, en dergelijke vallen onder deze btw-vrijstelling.

Dit soort bonnen kwalificeren in het voorstel van wet als vouchers waarop de nieuwe regels van toepassing zijn. Hierdoor zal de btw-behandeling in dit kader op een aantal punten wijzigen. Ten eerste wordt een cadeaubon niet langer als een waardepapier gezien. Een voucher wordt, zoals hiervoor al aangegeven, gekenmerkt «als een instrument ten aanzien waarvan de verplichting bestaat dat instrument als tegenprestatie of gedeeltelijke tegenprestatie voor leveringen of diensten te aanvaarden». Dit brengt met zich mee dat anders dan nu het geval is handelingen inzake vouchers – zoals het distribueren van vouchers – belast zijn met btw. Ook betekent dit dat de uitgever van een cadeaubon in beginsel recht op aftrek van voorbelasting kan hebben op grond van de toepassing van de algemene btw-regels voor recht op aftrek in artikel 15 van de Wet OB 1968.

⁵ Besluit van 5 november 2001, CPP 2001/2160M.

⁶ Besluit van 30 december 1999, VB99/2649.

Ten tweede kan de btw verschuldigd worden op het moment van verkoop of gebruik van de vouchers afhankelijk van de aard van de cadeaubon. Onder de bestaande regels is het zo dat de btw altijd pas verschuldigd wordt op het moment van gebruik van de cadeaubon. Kwalificeert de bon als een voucher voor enkelvoudig gebruik dan is de btw in de nieuwe situatie echter verschuldigd op het moment van uitgifte/verkoop van de voucher. Kwalificeert de bon daarentegen als een voucher voor meervoudig gebruik dan is de btw ook in de nieuwe situatie verschuldigd op het moment van gebruik/inwisseling van de voucher. Ten derde zijn er gevolgen voor de maatstaf van heffing voor met name de voucher voor enkelvoudig gebruik. Vouchers voor enkelvoudig gebruik worden zoals hiervoor is aangegeven belast op het moment van uitgifte en bij iedere doorverkoop. Hierop zijn de algemene btw-regels voor de maatstaf van heffing in artikel 8 Wet OB 1968 van toepassing. Thans is het zo dat de maatstaf van heffing van een cadeaubon altijd overeenkomt met de nominale waarde, eventueel verminderd met het bedrag dat aan de klant als wisselgeld wordt teruggegeven dan wel vermeerderd met het bedrag dat de klant heeft bijbetaald.

Het beleidsbesluit zal zoals hiervoor is beschreven in overeenstemming worden gebracht met de nieuwe voucherregels.

Wijziging Besluit telefoonkaarten

Vanwege het ontbreken van specifieke bepalingen in de Wet OB 1968 met betrekking tot de btw-behandeling van vouchers is naast het Besluit cadeaubonnen, het Besluit «Omzetbelasting, heffing van omzetbelasting ten aanzien van telefoonkaarten en mobiele telefoonabonnementen» tot stand gekomen (hierna: Besluit telefoonkaarten)⁷. In dit Beleidsbesluit is verduidelijkt hoe de heffing van btw ten aanzien van de verkoop en het gebruik van telefoonkaarten onder de bestaande regelgeving verloopt. Onder een telefoonkaart wordt een kaart verstaan waarmee de afnemer een (bel)tegoed bij een telecombedrijf kan activeren of opwaarderen. Het begrip telefoonkaart wordt ruim opgevat. Hieronder valt niet alleen een fysieke of elektronische telefoonkaart, maar iedere andere vorm van vastlegging van een van te voren betaald (bel)tegoed zoals een kassabon met daarop een bepaalde code, zogenoemde «scratchkaarten», of het opwaarderen van het (bel)tegoed via de telefoon of internet.

In het Besluit telefoonkaarten wordt onderscheid gemaakt tussen single purpose en multi purpose telefoonkaarten. Onder een single purpose telefoonkaart wordt verstaan een telefoonkaart die nagenoeg uitsluitend kan worden gebruikt voor telecommunicatiediensten. Bij multi purpose telefoonkaarten staat op het moment van verkoop vast dat de kaart kan worden gebruikt voor de betaling van zowel afzonderlijke telecommunicatiediensten als voor de betaling van andersoortige prestaties (bijvoorbeeld contentdiensten) en waarbij op het moment van verkoop van de kaart de verschuldigde btw over de te verrichten prestaties niet kan worden bepaald.

Single purpose telefoonkaarten worden belast op het moment van verkoop. De maatstaf van heffing voor de telecommunicatiedienst is hetgeen het telecombedrijf in rekening heeft gebracht voor de door hem verkochte single purpose telefoonkaart. Bij rechtstreekse verkoop door een telecombedrijf aan de klant zal dit veelal de nominale waarde van de telefoonkaart zijn.

⁷ Besluit van 25 januari 2013, BLKB 2013/82M.

Bij multi purpose telefoonkaarten ontstaat de verschuldigdheid van btw op het moment van gebruik van het tegoed voor de betaling van een telecommunicatiedienst of andere prestatie. De maatstaf van heffing is het bedrag waarmee het tegoed voor de telecomdienst en eventuele andere prestaties wordt afgewaardeerd. De maatstaf van heffing kan echter niet meer bedragen dan het bedrag dat door het telecombedrijf van de klant is ontvangen voor de multi-purpose telefoonkaart.

Met betrekking tot de distributie van single purpose telefoonkaarten wordt in het besluit onderscheid gemaakt tussen distributeurs die optreden op eigen naam en voor eigen rekening en distributeurs die op naam en voor rekening van hun principaal optreden (zogenaamde «agenten»). De distributeur van single purpose vouchers die optreedt op eigen naam en voor eigen rekening is btw verschuldigd over zijn voor de verkoop van een single purpose telefoonkaart ontvangen vergoeding. Het telecombedrijf dat de single purpose telefoonkaart verkoopt is btw verschuldigd over de van de distributeur ontvangen vergoeding voor de kaart. De agent verricht een btw-belaste distributiedienst aan het telecombedrijf of aan andere distributeurs. De vergoeding voor deze dienstverlening bestaat uit de provisie.

De distributeur van een multi-purpose telefoonkaart verricht volgens het besluit een met btw belaste verkoopondersteunende/distributiedienst aan het telecombedrijf of aan een voorgaande distributeur. De vergoeding voor deze dienstverlening bestaat uit de provisie. In de praktijk komt deze provisie vaak neer op een percentage van de waarde van de multi-purpose telefoonkaart. Het is het telecombedrijf dat op eigen naam een telecommunicatiedienst verricht aan de klant.

Bij de opstelling van dit beleidsbesluit is rekening gehouden met de destijds nog niet aangenomen voucherrichtlijn. Daardoor verandert er door het voorstel van wet betrekkelijk weinig voor de praktijk. Conform de Nederlandse versie van de voucherrichtlijn worden de termen single purpose en multi purpose telefoonkaarten vervangen door telefoonkaarten voor enkelvoudig en meervoudig gebruik.

Zoals ook nu het geval is, is in het voorstel van wet de overdracht van een telefoonkaart voor meervoudig gebruik door de uitgever of distributeur niet onderworpen aan btw. Distributie- of promotiediensten die in het kader van de overdracht plaatsvinden zijn wel onderworpen aan btw. Of dergelijke diensten worden verricht zal in de praktijk van geval tot geval moeten worden getoetst aan de hand van feiten en omstandigheden.

Ook dit beleidsbesluit zal worden aangepast aan de wijzigingen die de nieuwe wettelijke regeling voor vouchers vereist.

1.5. Handhavings- en uitvoeringsaspecten, administratieve lasten, consultatie, personele en budgettaire aspecten

Algemeen

De maatregelen in dit wetsvoorstel bewerkstelligen met name een verduidelijking van de in de EU met de voucherrichtlijn geharmoniseerde regels voor de btw-heffing bij vouchers. Deze bepalingen zullen op een aantal punten leiden tot een wijziging van de op dit terrein van toepassing zijnde beleidsbesluiten. Deze nieuwe geharmoniseerde regels zullen het gebruik van vouchers in het intracommunautaire handelsverkeer voor het bedrijfsleven vergemakkelijken, en niet langer leiden tot concurrentievervalsingen op dit vlak.

In dit verband zij ook opgemerkt dat in de voucherrichtlijn de bepaling is opgenomen dat de Europese Commissie uiterlijk op 31 december 2022 aan het Europees Parlement en de Raad een evaluatieverslag moet voorleggen, gebaseerd op door de lidstaten verstrekte gegevens, over de toepassing van de bepalingen van de btw-richtlijn 2006 wat betreft de btw-behandeling van vouchers, met bijzondere aandacht voor de definitie van vouchers, de btw-regels met betrekking tot de heffing op vouchers in de distributieketen en niet ingewisselde vouchers. In voorkomend geval moet dit evaluatieverslag vergezeld gaan van een passend voorstel tot wijziging van de desbetreffende regels.

Handhavings- en uitvoeringsaspecten

Er zullen geen wijzigingen optreden in het niveau van handhaving en uitvoering door de totstandkoming van de onderhavige wet⁸. De structurele uitvoeringskosten van de Belastingdienst zullen door de voorgestelde maatregel niet veranderen, omdat er geen nieuwe systemen worden geïntroduceerd. Ook behoeven er in dit verband geen initiële kosten te worden gemaakt.

Voor de rechterlijke macht zijn er geen personele aspecten als gevolg van dit wetsvoorstel. De wijzigingen in de btw-regels voor vouchers zullen naar verwachting niet leiden tot nieuwe geschillen.

Consultatie bedrijfsleven

In het proces van de onderhandelingen in Brussel over de totstandkoming van de voucherrichtlijn heeft er verschillende keren overleg en afstemming met vertegenwoordigers van het Nederlandse bedrijfsleven plaatsgevonden. Het gaat daarbij met name om vertegenwoordigers van VNO-NCW, MKB-Nederland en de telecommunicatiesector. Vanaf het begin heeft men de ontwikkelingen met betrekking tot deze richtlijn goed kunnen volgen. Daarbij is mij gebleken dat het bedrijfsleven op zichzelf positief staat tegenover de totstandkoming van een beperkt aantal uniforme basisregels voor vouchers. De initiële en overige kosten voor ondernemers ten gevolge van de nieuwe regels zullen naar verwachting ook beperkt blijven. Er bestaan bij het bedrijfsleven echter ook zorgen dat de toepassing van de btw-regels voor veel sectoren complex zal blijven vanwege de grote, nog steeds toenemende diversiteit aan vouchers, waarbij vaak meerdere partijen een rol spelen. Mede daarom zal ik het bedrijfsleven betrekken bij de totstandkoming van nieuwe en de aanpassing van bestaande uitvoeringsregelingen.

Budgettaire effecten

Budgettair leidt het wetsvoorstel tot een eenmalige extra btw-opbrengst van € 5 miljoen in het jaar 2019. Dit komt doordat een deel van de vouchers als voucher voor enkelvoudig gebruik zal kwalificeren en daardoor – ander dan nu het geval is – belast zal worden op het moment van verkoop in plaats van op het moment van gebruik.

II. TOELICHTING OP DE ARTIKELEN

Artikel I, onderdeel A (artikel 2a)

Dit onderdeel van dit artikel bewerkstelligt de opnemings van definities van voucher, voucher voor enkelvoudig gebruik en voucher voor meervoudig gebruik in artikel 2a, eerste lid, onderdelen t, u en v, van de Wet OB 1968.

⁸ Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer.

De definitie van een voucher in artikel 2a, eerste lid, onderdeel t, trekt een lijn – zoals hiervoor is uiteengezet onder 1.3 – tussen vouchers en algemene betaalmiddelen. Voor het zijn van voucher geldt als belangrijk kenmerk dat de te verrichten leveringen van goederen of diensten, of de identiteit van de potentiële verrichter ervan, vermeld staan op de voucher zelf of in de bijbehorende documentatie. Ook de voorwaarden voor het gebruik van de voucher dienen daarop te staan of in de bijbehorende documentatie. Deze scheidslijn tussen vouchers en algemene betaalmiddelen is van belang aangezien zij ieder een eigen btw-behandeling kennen.

Een voucher wordt voorts gedefinieerd als een instrument ten aanzien waarvan de verplichting bestaat dat instrument als tegenprestatie of gedeeltelijke tegenprestatie voor leveringen of diensten te aanvaarden. Zoals in het algemene deel van deze memorie is aangegeven kan een voucher in verschillende vormen voorkomen. Het kan daarbij gaan om bijvoorbeeld de al vele jaren bestaande papieren boeken- of cadeaubon, of om zegels en waardebonnen die kunnen worden ingewisseld tegen goederen of diensten zonder dat een bijbetaling vereist is. Maar ook telefoonkaarten die met een aangekochte code kunnen worden opgewaardeerd zijn een voucher in de zin van de wet.

Met de bewoordingen van de definitie dat vouchers een instrument zijn dat als gehele of gedeeltelijke tegenprestatie kan dienen voor een te verrichten goederenlevering of dienst, wordt bedoeld op verschillende situaties.

Een voucher dient als gehele tegenprestatie voor een te verrichten goederenlevering of dienst als geen aanvullende betaling nodig is. Zo kan een voucher worden ingewisseld voor een overnachting in een bepaald hotel. Ook is het mogelijk dat een voucher een zodanige waarde heeft dat hij als tegenprestatie kan gelden voor een aantal afzonderlijke prestaties, zoals een reis met het openbaar vervoer en toegang tot een museum. In het laatste geval dient de voucher als gehele tegenprestatie voor de betreffende diensten, maar wordt de voucher niet in een keer volledig gebruikt. Eerst dient de voucher als tegenprestatie voor de reis met het openbaar vervoer en vervolgens als tegenprestatie voor het museumbezoek. Een ander voorbeeld waarbij een voucher niet in één keer volledig wordt gebruikt is een telefoonkaart met een prepaid beltegoed van € 20 dat gedeeltelijk, voor bijvoorbeeld € 4, wordt gebruikt voor het voeren van een telefoongesprek.

Een voucher dient als gedeeltelijk tegenprestatie voor een te verrichten goederenlevering of dienst als een aanvullende betaling nodig is. Gedacht kan worden aan een bon van € 10. Deze voucher kan door een consument worden ingewisseld in een winkel voor een of meerdere producten die in totaal € 10 kosten. In dat geval dient de voucher als gehele tegenprestatie voor deze producten. Het is daarentegen ook mogelijk dat de consument één product van € 15 uitkiest. In dat geval dient de voucher als gedeeltelijke tegenprestatie voor dit product. De consument zal een aanvullende betaling van € 5 moeten doen om het product met de voucher van € 10 te verkrijgen. Die aanvullende betaling kan hij doen met een andere voucher of in geld.

Instrumenten die de houder het recht geven op een korting bij de aankoop van goederen of diensten, maar geen recht op het ontvangen van zulke goederen of diensten, vallen niet onder de nieuwe regels voor vouchers. In de voucherrichtlijn komt dit ook nadrukkelijk naar voren in overweging 4. Een bijzonder geval is in dit kader een voucher waarbij altijd een bijbetaling nodig is bij inwisseling voor de levering van goederen of

diensten. Voorbeeld: een gratis voucher met een waarde van € 10 kan met bijbetaling van € 15 worden ingewisseld voor een strijkijzer. Dergelijke vouchers worden door de uitgever in dit voorbeeld gepresenteerd alsof ze onderdeel vormen van de betaling, maar zijn in werkelijkheid kortingsvouchers. De consument krijgt bij inwisseling van deze voucher € 10 korting op de aanschafprijs van € 25. Dat is niet anders in het geval de consument € 2,50 voor deze voucher heeft moeten betalen. Het karakter van de voucher blijft een kortingsvoucher: de consument krijgt per saldo (€ 10 – € 2,50) een korting van € 7,50 op de aanschafprijs van € 25.

Het kan in de praktijk voorkomen dat er instrumenten zijn die de houder het recht geven op een korting bij de aankoop van bepaalde goederen of diensten, maar die in plaats daarvan ook door de houder geheel of ten dele zouden kunnen worden gebruikt voor het ontvangen van bepaalde goederen of diensten. Voor deze instrumenten zal steeds van geval tot geval moeten worden beoordeeld of ze voldoen aan de wettelijke definitie van vouchers.

In artikel 2a, eerste lid, onderdeel u, van de Wet OB 1968 is de definitie opgenomen van een voucher voor enkelvoudig gebruik. Een voucher voor enkelvoudig gebruik is een voucher waarbij de plaats van de goederenlevering of dienstverrichting waarop de voucher betrekking heeft, alsmede het bedrag van de over die goederen of diensten verschuldigde btw, bekend zijn op het tijdstip van uitgifte van de voucher. De btw-behandeling ter zake van de goederenlevering of dienstverrichting bij inwisseling van deze voucher is dus bekend op het moment van uitgifte of verkoop van de voucher. Vaak zullen dit vouchers zijn die betrekking hebben op één specifieke prestatie. Zo is een bon die gebruikt kan worden voor een bioscoop in Nederland duidelijk een voucher voor enkelvoudig gebruik. Op het moment van uitgifte is immers bekend dat de onderliggende prestatie altijd in Nederland belast zal worden tegen het verlaagde btw-tarief. Het komt daarentegen ook voor dat een voucher voor enkelvoudig gebruik kan worden gebruikt voor meer dan één prestatie. Gedacht kan worden aan een bon die zowel voor de bioscoop als voor een attractiepark in Nederland kan worden gebruikt (eveneens belast tegen het verlaagde btw-tarief van 6% in Nederland). De bon blijft een voucher voor enkelvoudig gebruik aangezien de btw-behandeling van de onderliggende prestaties bekend is op het moment van uitgifte. Zoals ook in paragraaf 1.3, in onderdeel Vervoerbewijzen, toegangskaartjes en dergelijke van het algemene deel van deze memorie is opgemerkt, worden ook toegangskaartjes voor bioscopen en dergelijke voor de toepassing van deze wet aangemerkt als vouchers voor enkelvoudig gebruik.

Tot slot wordt in artikel 2a, eerste lid, onderdeel v, aangegeven dat alle vouchers in de zin van deze wet die geen voucher voor enkelvoudig gebruik zijn, worden aangemerkt als vouchers voor meervoudig gebruik. Het gaat hier dus om een restcategorie. Bij de uitgifte of de verkoop van deze vouchers is nog niet duidelijk welke de btw-behandeling is van de goederenlevering of dienstverrichting die wordt verricht bij inwisseling van deze voucher. Dit kan komen omdat de plaats van die goederenlevering of dienstverrichting nog niet bekend is of omdat nog niet bekend is wat het bedrag van de btw is dat over de geleverde goederen of dienst verschuldigd is. Meestal zullen dit soort vouchers betrekking hebben op twee of meer prestaties. Zo is een telefoonkaart waarvan het prepaid-tegoed behalve voor telefoneren (belast in Nederland tegen het algemene btw-tarief van 21%) ook gebruikt kan worden voor het betalen van een buskaartje (belast in Nederland tegen het verlaagde btw-tarief van 6%) een voucher voor meervoudig gebruik. Op het moment van uitgifte is het immers nog onbekend voor welke prestatie – telefoneren of busvervoer –

de telefoonkaart gebruikt zal worden. Hierdoor is het op moment van uitgifte of verkoop van deze voucher nog niet bekend welk btw-tarief van toepassing zal zijn bij de inwisseling van de voucher (en daarmee wat de verschuldigde btw zal zijn).

Artikel I, onderdeel B (Afdeling 11, Regeling voor vouchers)

Dit onderdeel van artikel I introduceert in Hoofdstuk V van de Wet OB 1968 een nieuwe afdeling 11 «Regeling voor vouchers». Deze afdeling geeft specifieke regels voor de btw-heffing wanneer goederen of diensten worden aangeschaft tegen inwisseling van vouchers voor enkelvoudig en meervoudig gebruik. Daarnaast worden in deze afdeling specifieke regels gegeven voor het bepalen van de maatstaf van heffing van goederen of diensten die bij gebruik van een voucher voor meervoudig gebruik worden geleverd.

Artikel 28zh

In artikel 28zh worden regels gegeven met betrekking tot de btw-heffing bij de overdracht van vouchers voor enkelvoudig gebruik. Wat betreft de overgang van de eigendom van de voucher voor enkelvoudig gebruik bepaalt artikel 28zh, eerste lid, dat iedere overdracht van een voucher voor enkelvoudig gebruik door een ondernemer die in eigen naam handelt, wordt beschouwd als de levering van de goederen of diensten waarop de voucher betrekking heeft. Dit betekent dat de uitgever van de voucher voor enkelvoudig gebruik over de verkoop daarvan btw verschuldigd is alsof de goederen en diensten waarop de voucher betrekking heeft worden geleverd.

Hetzelfde geldt voor distributeurs die in eigen naam en voor eigen rekening de voucher voor enkelvoudig gebruik doorverkopen. Deze distributeurs zijn met betrekking tot de (door)verkoop van deze vouchers btw verschuldigd als ware de door hen ontvangen vergoeding voor deze vouchers de vergoeding voor de onderliggend geleverde goederen of diensten. De vergoeding voor de verkoop van vouchers voor enkelvoudig gebruik wordt bepaald met toepassing van de algemene regels voor de maatstaf van heffing die zijn opgenomen in artikel 8 van de Wet OB 1968.

Ter zake zij nog opgemerkt dat ingeval de distributeur handelt in naam en voor rekening van een ander, bijvoorbeeld de uitgever van de voucher voor enkelvoudig gebruik, deze distributeur alleen een distributiedienst verricht aan die ander. Over de vergoeding voor deze distributiedienst moet de distributeur op grond van de algemene btw-regels btw afdragen. De eigendom van de voucher voor enkelvoudig gebruik wordt in die gevallen immers rechtstreeks overgedragen van zijn opdrachtgever aan een volgende distributeur of aan de consument.

In artikel 28zh, tweede lid, is bepaald dat de feitelijke overhandiging van de goederen of de feitelijke dienstverlening wanneer de voucher voor enkelvoudig gebruik wordt gebruikt of ingewisseld, niet als een zelfstandige handeling wordt beschouwd. Bij de aankoop van de ingewisselde voucher heeft de consument immers ter zake van de levering van de goederen of diensten reeds betaald met inbegrip van de daarin begrepen btw. Bij de feitelijke inwisseling behoeft er dan door de consument niet opnieuw te worden betaald.

Het derde lid van artikel 28zh ziet op de hiervoor beschreven situatie waarin een distributeur de voucher voor enkelvoudig gebruik verkoopt in naam en voor rekening van een ander, bijvoorbeeld de uitgever. In die situatie gaat de eigendom van de voucher rechtstreeks over van de

opdrachtgever van de distributeur, in dit voorbeeld de uitgever, naar de volgende distributeur die op eigen naam en voor eigen rekening handelt, of naar de consument.

Het vierde lid van artikel 28zh heeft betrekking op de situatie waarin de ondernemer die de goederenleveringen of diensten verricht waarvoor de voucher voor enkelvoudig gebruik wordt ingewisseld, niet dezelfde persoon is als de ondernemer die de voucher handelend in eigen naam heeft uitgegeven. In dergelijke gevallen zou de ondernemer die feitelijk de goederen levert of de diensten verricht daarvoor alleen met de voucher worden betaald. De uitgever van die voucher daarentegen ontvangt een geldbedrag voor de verkoop van de voucher aan een distributeur of consument. In de praktijk zal de uitgever in deze situatie dan ook een vergoeding betalen aan de ondernemer die de goederenleveringen of diensten verricht in ruil voor de door de uitgever uitgegeven voucher. Voor deze gevallen is daarom bepaald dat de ondernemer die de goederen levert of de diensten verricht tegen inwisseling van de voucher, geacht wordt die leveringen of diensten te hebben verricht aan de ondernemer die de voucher heeft uitgegeven. Dit betekent dat eerstbedoelde ondernemer ter zake daarvan een factuur met btw zal uitreiken aan de ondernemer die de voucher heeft uitgegeven. Een voorbeeld ter verduidelijking: Uitgever U verkoopt een bij kleinhandelaar K inwisselbare voucher voor enkelvoudig gebruik aan distributeur D voor € 90 (inclusief btw), D verkoopt deze voucher aan consument C voor € 100 (inclusief btw). C wisselt de voucher in bij de kleinhandelaar K. In dit voorbeeld berekenen U en D btw aan respectievelijk D en C. K heeft voor zijn geleverde goederen of diensten alleen nog maar een bij hem inwisselbare voucher ontvangen van C, terwijl U geen goederen of diensten heeft geleverd maar wel € 90 heeft ontvangen van D. K ontvangt daarom een vergoeding van U van bijvoorbeeld € 80. Op grond van artikel 28zh, vierde lid, wordt K geacht de goederen of diensten te hebben geleverd aan U en verstrekt K in dit kader een factuur aan U voor in dit voorbeeld € 80 (inclusief btw).

Artikel 28zi

In artikel 28zi, eerste lid, is bepaald dat de feitelijke overhandiging van de goederen of de feitelijke verrichting van de diensten in ruil voor een voucher voor meervoudig gebruik onderworpen is aan btw. Iedere hieraan voorafgaande overdracht van deze voucher voor meervoudig gebruik – bijvoorbeeld aan de consument of aan een distributeur – is niet aan btw onderworpen. In dat opzicht verschilt de overdracht van vouchers voor meervoudig gebruik van vouchers voor enkelvoudig gebruik. Bij vouchers voor enkelvoudig gebruik is de overdracht van de vouchers immers (telkens) belast en de feitelijke overhandiging van de goederen of de feitelijke dienstverrichting aan de consument is niet belast.

Opgemerkt zij dat artikel 28zi, eerste lid, alleen ziet op vouchers voor meervoudig gebruik die worden overgedragen. De eigendom van de voucher gaat dus over van bijvoorbeeld de uitgever naar een distributeur die handelt in eigen naam en voor eigen rekening of direct naar een consument. Deze bepaling heeft geen betrekking op de situatie waarin een distributeur de vouchers voor meervoudig gebruik distribueert in naam en voor rekening van de uitgever. In die situatie verricht de distributeur een met btw belaste distributiedienst aan de uitgever, waarbij de eventuele voorbelasting aftrekbaar is voor zover die is gerelateerd aan deze dienst. De eigendom van de voucher voor meervoudig gebruik gaat in deze situatie rechtstreeks over van de uitgever naar de consument (of naar een distributeur die op eigen naam en voor eigen rekening handelt).

In artikel 28zi, tweede lid, is expliciet aangegeven dat alle dienstverlening in het kader van de overdracht van de voucher voor meervoudig gebruik, zoals distributie- of promotiediensten, zijn onderworpen aan de btw. Of dergelijke diensten worden verricht zal in de praktijk op basis van de algemene btw-regels moeten worden getoetst. Zo kan uit de overeenkomst tussen de uitgever en een distributeur blijken dat laatstgenoemde een distributiedienst verricht aan eerstgenoemde.

Artikel 28zj

Dit artikel gaat over de maatstaf van heffing van de goederen of diensten die worden geleverd als een voucher van meervoudig gebruik wordt gebruikt. In beginsel gelden dan de bepalingen van artikel 8, eerste en tweede lid, van de Wet OB 1968. Daarbij is ter zake van goederenleveringen en diensten in artikel 8, eerste lid, bepaald dat de belasting wordt berekend over de vergoeding. Het begrip vergoeding is in genoemd artikel 8, tweede lid, aangeduid als het totale bedrag dat – of voor zover de tegenprestatie niet in een geldsom bestaat, de totale waarde van de tegenprestatie welke – ter zake van de levering of de dienst in rekening wordt gebracht, de omzetbelasting niet daaronder begrepen.

Ingevolge artikel 28zj kan onverminderd de toepassing van artikel 8, eerste en tweede lid, bij goederenleveringen of diensten waarvoor geheel wordt betaald met een voucher voor meervoudig gebruik, voor de maatstaf van heffing worden uitgegaan van de tegenprestatie die betaald is voor de voucher door de consument, verminderd met het btw-bedrag over de geleverde goederen of de verrichte diensten. Aldus wordt optimaal tegemoet gekomen aan het ook in overweging 2 van de voucherrichtlijn genoemde beginsel dat de btw zodanig wordt geheven dat die strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten.

Indien de ondernemer niet beschikt over informatie omtrent hetgeen door de consument voor de desbetreffende voucher voor meervoudig gebruik is betaald, dan is de maatstaf van heffing van de goederen of diensten die voor de voucher worden geleverd, de op de voucher zelf of in de bijbehorende documentatie vermelde monetaire waarde, verminderd met het btw-bedrag over de levering of verrichte dienst.

Ontbreekt ook deze informatie, dan worden de algemene btw-regels met betrekking tot de maatstaf van heffing als bedoeld in artikel 8, eerste en tweede lid, van de Wet OB 1968 toegepast.

Voorbeeld: Een ondernemer A in keukenaccessoires (belast met 21% btw) en delicatessen (belast met 6% btw) verkoopt een bij hem inwisselbare voucher voor meervoudig gebruik voor € 100 aan een consument. De nominale waarde van deze voucher is ook € 100. Deze consument wisselt de voucher in bij ondernemer A voor delicatessen. Aangezien de consument € 100 voor de voucher heeft betaald (ondernemer A kent deze waarde), is de maatstaf van heffing € 94,34 en de in rekening gebrachte btw € 5,66.

Stel nu dat ondernemer A de voucher voor meervoudig gebruik niet rechtstreeks verkoopt aan een consument, maar de vouchers distribueert via een tussenpersoon. De desbetreffende distributeur betaalt € 90 voor deze voucher. De distributeur verkoopt de voucher vervolgens aan een consument voor € 100. Als de consument de voucher inwisselt bij ondernemer A voor delicatessen, dan is het mogelijk dat ondernemer A niet weet hoeveel de consument voor de voucher heeft betaald. In dat geval is de maatstaf van heffing gelijk aan de nominale waarde op de voucher (verminderd met de inbegrepen btw). Aangezien de nominale

waarde in dit voorbeeld gelijk is aan het bedrag dat de consument voor de voucher heeft betaald, is de maatstaf van heffing opnieuw € 94,34 en de in rekening gebrachte btw € 5,66.

Indien er echter in de laatstgenoemde situatie geen nominale waarde op de voucher vermeld staat en deze nominale waarde evenmin is vermeld in de bij de voucher behorende documentatie, dan worden de algemene btw-regels met betrekking tot de maatstaf van heffing als bedoeld in artikel 8, eerste en tweede lid, van de Wet OB 1968 toegepast. De totale waarde van de tegenprestatie welke – ter zake van de levering of de dienst in rekening wordt gebracht, de omzetbelasting niet daaronder begrepen, zal aan de hand van alle feiten en omstandigheden moeten worden vastgesteld.

Er kan zich uiteraard bij bovenstaande voorbeelden ook de situatie voordoen dat de voucher van € 100 in het voorbeeld bij een eerste besteding maar gedeeltelijk wordt gebruikt. Zo kan de consument met de voucher bijvoorbeeld een citruspers voor € 30 en delicatessen voor € 20 aanschaffen. Voor de citruspers is de maatstaf van heffing € 24,79 en de in rekening gebrachte btw € 5,21. Voor de delicatessen is de maatstaf van heffing € 18,87 en de in rekening gebrachte btw € 1,13. Er resteert dan van de voucher voor latere besteding nog een bedrag van € 50.

Aan de andere kant is het ook mogelijk dat de consument in het vorige voorbeeld de voucher voor meervoudig gebruik van € 100 bij ondernemer A inwisselt voor een pannenset van bijvoorbeeld € 150 (inclusief 21% btw). De voucher wordt hier wel geheel gebruikt maar dient maar gedeeltelijk als betaling vanwege de te lage waarde. De totale maatstaf van heffing – dus het deel dat betrekking heeft op de voucher en het deel dat betrekking heeft op de bijbetaling – is dan € 123,97, en de verschuldigde totale btw is € 26,03

Artikel II (Overgangsbepaling)

Dit artikel gaat in op de overgang naar de toepassing van nieuwe wetgeving. De nieuwe btw-regels in voorstel van wet zijn enkel van toepassing op vouchers die na 31 december 2018 zijn uitgegeven.

Artikel III (inwerkingtreding)

Dit artikel voorziet in een inwerkingtreding van deze wet met ingang van 1 januari 2019.

De Staatssecretaris van Financiën,
E.D. Wiebes

Transponeringstabel in verband met de implementatie van de bepalingen van Richtlijn (EU) 2016/1065 (voucherrichtlijn) die omzetting behoeven

Richtlijn (EU) 2016/1065	Wet op de omzetbelasting 1968, tenzij anders vermeld
Artikel 1, lid 1	Artikel 2a, eerste lid, onderdelen t, u en v, en artikelen 28zh en 28zi
Artikel 1, lid 2	Artikel 28zj
Artikel 1, lid 3	Artikel II onderhavige wet
Artikel 2, lid 1	Artikel III onderhavige wet
Artikel 2, lid 2	Behoeft naar zijn aard geen implementatie.
Artikel 3	Behoeft naar zijn aard geen implementatie.
Artikel 4	Behoeft naar zijn aard geen implementatie.