



EUROPESE COMMISSIE

Brussel, 10.5.2012
COM(2012) 206 final

2012/0102 (CNS)

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

{SWD(2012) 126 final}
{SWD(2012) 127 final}

TOELICHTING

1. ACHTERGROND VAN HET VOORSTEL

Motivering en doel van het voorstel

De zesde btw-richtlijn¹ noch de btw-richtlijn² voorziet in regels voor de behandeling van transacties met vouchers. Als bij een belastbare transactie gebruik wordt gemaakt van een voucher, kan dat gevolgen hebben voor de maatstaf van heffing, het tijdstip van de transactie en – in bepaalde omstandigheden – zelfs de plaats van heffing. Onzekerheid over de juiste fiscale behandeling kan evenwel tot problemen leiden bij grensoverschrijdende transacties of bij ketentransacties in de commerciële distributie van vouchers.

Door het ontbreken van gemeenschappelijke regels hebben de lidstaten noodgedwongen eigen oplossingen ontwikkeld, die onvermijdelijk niet op elkaar waren afgestemd. Als gevolg daarvan sluiten de belastingstelsels niet naadloos op elkaar aan, wat niet alleen voor problemen zorgt zoals dubbele heffing of niet-heffing, maar ook belastingontwijking in de hand werkt en hindernissen opwerpt voor bedrijfsinnovatie. Bovendien is door de ruimere gebruiksmogelijkheden die vouchers mettertijd hebben gekregen, het onderscheid met meer algemene betaalmiddelen vervaagd.

Sinds de vaststelling van de gemeenschappelijke btw-voorschriften in 1977 hebben zich heel wat ontwikkelingen voorgedaan en het toegenomen gebruik van vouchers is slechts een van de vele veranderingen die de wijze van zakendoen ingrijpend hebben gewijzigd, onder meer met complexe verrichtingen die toentertijd niet te voorzien waren.

Het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) heeft zich verschillende malen moeten uitspreken over de toepassing van de btw-richtlijnen in dergelijke omstandigheden. Voor vouchers is er langs deze weg enige duiding gegeven, maar andere problemen zijn zonder oplossing gebleven. Dit voorstel strekt ertoe deze leemte te vullen door de regels in de EU-wetgeving betreffende de btw-behandeling van vouchers te verduidelijken en te harmoniseren.

Algemene context

Dit wetgevingsvoorstel is opgesteld met als doel duidelijkheid te verschaffen, met name over de fiscale gevolgen van de uitgifte, distributie of inwisseling van de verschillende soorten vouchers, zowel in een nationale (binnen de grenzen van een lidstaat) als in een grensoverschrijdende (bij verrichtingen die zich in verschillende lidstaten afspelen) context.

Wat is een voucher?

Voor de btw is een voucher een instrument dat de houder ervan recht geeft op goederen of diensten, dan wel op een korting of een terugbetaling in verband met een levering van

¹ Zesde 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 van 13.6.1977, blz. 1), ("de zesde btw-richtlijn").

² Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347 van 11.12.2006, blz. 1) ("de btw-richtlijn"), die de zesde btw-richtlijn heeft vervangen vanaf 1 januari 2007.

goederen of diensten. De verstrekker van de voucher neemt een verplichting op zich om goederen of diensten te leveren, een korting te geven of een terugbetaling te doen.

Een voucher kan in elektronische of fysieke vorm voorkomen en heeft doorgaans een achterliggend commercieel of promotioneel doel, zoals de levering van bepaalde goederen of diensten stimuleren of de betaling van bepaalde goederen of diensten versnellen. Een voucher heeft met andere woorden tot doel de markt voor goederen of diensten te ontwikkelen, klanten te binden of het betalingsproces te vergemakkelijken. Deze doelstellingen helpen het onderscheid te maken met instrumenten zoals travellerscheques, die uitsluitend bedoeld zijn om betalingen te doen.

Een instrument dat uitsluiting tot betaling dient, valt buiten de definitie van vouchers voor btw-doeleinden. Voor zuivere betaaldiensten gelden andere btw-regels.

Er bestaan verschillende soorten vouchers. Sommige worden verstrekt tegen een vergoeding en worden momenteel, afhankelijk van de benadering van de afzonderlijke lidstaten, ofwel bij de verkoop ofwel bij de inwisseling belast. Vouchers kunnen ook gratis worden verstrekt en de houder ervan recht geven op afname van goederen of diensten zonder verdere betaling. Dit kan worden beschouwd als een relatiegeschenk. Een gratis kortingsvoucher die de houder recht geeft op een korting bij een latere transactie, kan gewoon worden beschouwd als een verplichting om een prijsvermindering te verlenen.

Een recht op een korting op alle aankopen over een bepaalde periode, zelfs als dat recht tegen betaling wordt verleend, wordt hier evenwel niet als een voucher aangemerkt, omdat de aanspraak losstaat van de aankooptransacties. Het open karakter van een dergelijk recht (ook al is het beperkt in de tijd) verschilt sterk van dat van een kortingsvoucher, die een eenmalig recht verleent voor specifieke goederen of diensten. Dit betekent evenwel niet dat een dergelijke dienst onbelast zal blijven.

Welke vragen in verband met de huidige btw-behandeling van vouchers moeten aan de orde worden gesteld?

Er rijst een fundamentele vraag over het tijdstip waarop transacties met vouchers moeten worden belast. Zonder gemeenschappelijke regels bestaat er geen afstemming tussen de verschillende werkwijzen van de lidstaten. Sommige van hen belasten de meest courante soorten vouchers bij de uitgifte, terwijl andere dat pas bij de inwisseling ervan doen. Dit leidt tot onzekerheid bij ondernemers, met name wanneer zij profijt willen trekken van de kansen die de eengemaakte markt biedt. Wanneer een voucher in een lidstaat wordt uitgegeven en in een andere lidstaat wordt gebruikt, is dubbele heffing of niet-heffing een van de praktische gevolgen van de discrepanties tussen de verschillende belastingstelsels.

De scheidingslijn tussen vouchers (waarvan de btw-regels in onderhavig document worden behandeld) en de ontwikkeling van innoverende betaalsystemen (waarvan de btw-behandeling elders in de btw-richtlijn is geregeld) moet worden verduidelijkt.

Vouchers komen vaak bij de klant terecht via een keten van distributeurs (met name prepaidvouchers in de telecommunicatiesector). Ook hier heeft het ontbreken van gemeenschappelijke regels geleid tot de meest uiteenlopende benaderingen, waarbij soms ook nog rekening is gehouden met lokale concessieovereenkomsten, waardoor de ontwikkeling van intra-EU-bedrijfsmodellen wordt gehinderd.

Bij kortingsvouchers kan er sprake zijn van een terugbetaling van een fabrikant of distributeur (die kortingsvouchers verstrekt) aan een detailhandelaar als compensatie voor een prijsvermindering die de klant in ruil voor de kortingsvoucher krijgt. De bestaande regels, zoals zij zijn uitgelegd door het HvJ EU, zijn omslachtig en in de praktijk moeilijk toe te passen. Er is dringend behoefte aan een betere aanpak.

2. WELKE OPLOSSINGEN WORDEN VOORGESTELD?

Om deze problemen op te lossen, zal de btw-richtlijn worden gewijzigd. De wijzigingen kunnen in vijf rubrieken worden ingedeeld.

1. Definitie van vouchers voor btw-doeleinden

De eerste stap bestaat erin te verduidelijken wat voor de btw onder een voucher moet worden verstaan. Daarvoor wordt een nieuw artikel 30 bis ingevoegd. In de btw-richtlijn moet worden duidelijk gemaakt welke vouchers bij uitgifte moeten worden belast en welke vouchers pas bij inwisseling moeten worden belast. Eerstgenoemde worden aangeduid als "single purpose vouchers", laatstgenoemde als "multipurpose vouchers". Bij het onderscheid draait het om de vraag of er voldoende informatie beschikbaar is om de voucher bij de uitgifte al te belasten dan wel of de belasting pas bij de inwisseling kan gebeuren, omdat de voucher voor verschillende doeleinden kan worden aangewend. Voorts moet ervoor worden gezorgd dat instrumenten die momenteel ter betaling kunnen worden gebruikt in meerdere, niet met elkaar verbonden verkooppunten en nu meestal niet als vouchers worden behandeld, ook in de toekomst op dezelfde manier worden behandeld.

Door innovatie op het gebied van de verstrekking van betaaldiensten is het onderscheid tussen vouchers en traditionele betaalsystemen vervaagd. Artikel 30 bis verschaft ook de vereiste duidelijkheid over de grenzen die er voor vouchers in de btw-sfeer gelden.

2. Tijdstip van belastingheffing

Nadat de verschillende soorten vouchers zijn gedefinieerd, moeten nog enkele andere wijzigingen worden doorgevoerd om ervoor te zorgen dat er duidelijkheid heerst over de juiste btw-behandeling.

De huidige regels met betrekking tot het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt (artikel 65), moeten worden aangepast om ervoor te zorgen dat single purpose vouchers (SPV's) aan de btw worden onderworpen op het tijdstip waarop zij worden verstrekt en betaald.

Om verwarring te voorkomen, mogen de toekenning van het recht dat in een voucher besloten ligt, en de onderliggende levering van goederen of diensten niet als aparte transacties worden beschouwd. SPV's worden onmiddellijk belast, waardoor dit potentiële probleem zich niet kan voordoen. Bij vouchers die niet bij uitgifte worden belast omdat de plaats en de hoogte van de belasting nog niet kunnen worden bepaald, mag de heffing pas gebeuren bij de levering van de onderliggende goederen of diensten. Om te garanderen dat de heffing op die manier gebeurt - en ook alleen op die manier -, wordt een nieuw artikel 30 ter voorgesteld. Hierin wordt duidelijk gemaakt dat de uitgifte van een voucher en de daaropvolgende levering van goederen of diensten voor de btw één enkele transactie vormen.

3. Regels voor de distributie

Nadat in de btw-richtlijn is bepaald dat multipurpose vouchers (MPV's) moeten worden belast bij de inwisseling, moet een aantal kwesties in verband met de distributie van deze vouchers worden geregeld. Voordat zij bij de klant terechtkomen, passeren zij vaak via een reeks van distributeurs. Ofschoon de onderliggende transactie pas mag worden belast wanneer de uiteindelijke levering van de goederen of diensten plaatsvindt, vormt de commerciële distributie van een MPV een belastbare dienst op zich die losstaat van de onderliggende prestatie. Wanneer de MPV in andere handen overgaat in een distributieketen, kan de maatstaf van heffing voor de dienst in kwestie worden bepaald aan de hand van de ontwikkeling van de waarde van de voucher. Wanneer een distributeur een voucher aankoopt voor X en hem vervolgens voor een hoger bedrag (X plus Y) verkoopt, komt de opslag Y overeen met de waarde van de verleende distributiedienst.

Aangezien distributieketens van MPV's zich over verschillende lidstaten kunnen uitstrekken, zijn gemeenschappelijke regels nodig om de distributiedienst precies te omlijnen en de waarde ervan te bepalen. In een extra punt d) in artikel 25 wordt duidelijk gemaakt dat voor de toepassing van de btw-richtlijn de distributie als een dienst is aan te merken. De berekening van de maatstaf van heffing voor deze dienst wordt geregeld in een nieuw artikel 74 ter.

Om de berekening van de maatstaf van heffing in ieder stadium van een distributieketen te vergemakkelijken, wordt het begrip "nominale waarde" ingevoerd en in artikel 74 bis gedefinieerd als de volledige tegenprestatie die toekomt aan de verstrekker van de MPV, welke op haar beurt de maatstaf van heffing (plus btw) vormt die toerekenbaar is aan de levering van de onderliggende goederen of diensten.

De constructie die in deze twee bepalingen is opgezet, garandeert dat het geheel van de belastbare handelingen die samenhangen met een MPV – de levering van een distributiedienst en de levering van de onderliggende goederen of diensten – op een alomvattende, neutrale en transparante wijze is beschreven en in de heffing wordt betrokken.

4. Kortingsvouchers

Er doen zich problemen voor met kortingsvouchers wanneer de korting uiteindelijk wordt gedragen door degene die de voucher heeft verstrekt in plaats van degene bij wie hij wordt ingewisseld. Om een complexe reeks van correcties te vermijden, wordt voorgesteld deze korting te behandelen als een aparte dienst van de inwisselaar aan de verstrekker. De daartoe benodigde maatregelen zijn vastgesteld in een nieuw punt e) in artikel 25 en in artikel 74 quater.

5. Overige technische of secundaire wijzigingen

De btw-richtlijn zal ook op een aantal andere punten technisch moeten worden gewijzigd om de goede werking van deze oplossingen te verzekeren, met name wat betreft het recht op aftrek (artikel 169), de persoon die tot voldoening van de belasting is gehouden (artikel 193) en andere verplichtingen (artikel 272). De artikelen 28 en 65 moeten technisch worden gewijzigd ten behoeve van een juiste behandeling van respectievelijk MPV's en SPV's.

3. TECHNISCHE TOELICHTING OP DE BELANGRIJKSTE ELEMENTEN VAN HET VOORSTEL

De definitie van vouchers en de verschillende criteria die van toepassing zijn, waaronder het tijdstip van belastingheffing (artikel 30 bis, leden 1 en 2, en artikel 30 ter).

De btw-regels moeten duidelijk en coherent zijn wat betreft het tijdstip waarop de belasting verschuldigd wordt. Als de informatie die nodig is voor een juiste heffing, niet beschikbaar is wanneer een voucher wordt uitgegeven, is het praktische gevolg daarvan dat de heffing alleen kan plaatsvinden op het tijdstip waarop de voucher wordt ingewisseld. Doordat de btw-richtlijn hieromtrent geen handvatten aanreikt, bestaat er geen consensus over welke vouchers moeten worden belast bij de uitgifte en welke bij de inwisseling ervan. Het gevolg hiervan is dat sommige lidstaten een bepaald soort voucher (bv. een beltegoed³) aanmerken als een vooruitbetaling die vooraf moet worden belast, terwijl andere lidstaten bij hetzelfde soort voucher de uiteindelijke prestatie in de heffing betrekken⁴. Als een voucher in een van de eerstgenoemde lidstaten wordt uitgegeven en in een van de laatstgenoemde wordt ingewisseld, zullen beide lidstaten btw heffen over dezelfde prestatie. Vanuit beide standpunten is deze aanpak gerechtvaardigd, maar het resultaat is dubbele heffing. In de omgekeerde situatie wordt in geen van beide lidstaten btw geheven en is het resultaat niet-heffing.

Dubbele belasting als gevolg van discrepanties tussen belastingstelsels vormt een potentiële en reële belemmering voor commerciële activiteiten waarmee bedrijven de kansen van de eengemaakte markt willen benutten. Omgekeerd kan misbruik worden gemaakt van onbedoelde niet-heffing als gevolg van dergelijke discrepanties.

Om dit probleem aan te pakken, wordt in het voorstel eerst een definitie gegeven van vouchers en van de hoofdcategorieën van vouchers, waarbij met name een onderscheid wordt gemaakt tussen SPV's en MPV's.

Een SPV geeft de houder een recht op afname van specifieke goederen of diensten in omstandigheden waarin de hoogte van de belasting (meer bepaald het btw-tarief), de identiteit van de leverancier of dienstverlener, en de lidstaat waar de onderliggende prestatie wordt verricht, onmiddellijk definitief kunnen worden bepaald. De btw-behandeling staat vast bij de verkoop van de voucher. Als voorbeeld kan worden gedacht aan een dienstverlener die (rechtstreeks of via tussenpersonen) vouchers verkoopt die recht geven op afname van een specifieke dienst (bv. telecommunicatie) in een bepaalde lidstaat.

Een MPV geeft de houder een recht op afname van goederen of diensten waarbij nog niet voldoende duidelijk is welke goederen of diensten zullen worden geleverd of in welke lidstaat de prestatie zal worden verricht en de heffing zal plaatsvinden, om de btw al op het tijdstip van uitgifte van de voucher te kunnen bepalen. Dat is bijvoorbeeld het geval wanneer een internationale hotelketen zijn producten wil promoten met behulp van vouchers die voor logies kunnen worden ingewisseld in een van zijn vestigingen in verschillende lidstaten. Een ander voorbeeld is het gebruik van prepaidgoeden om ofwel telecommunicatiediensten af te

³ Beltegoeden zijn de meest courante vorm van vouchers. In de economische studie die bij de effectbeoordeling is gevoegd, wordt de totale waarde van prepaidgoeden voor mobiele telefonie voor de EU in 2008 op 38 miljard EUR geraamd.

⁴ De verschillende werkwijzen in verband met het tijdstip van heffing zijn beschreven in de effectbeoordeling bij dit voorstel.

nemen (normaal btw-tarief), ofwel het openbaar vervoer te betalen (waar een verlaagd tarief kan gelden).

Onderscheid tussen vouchers en betaalinstrumenten (artikel 30 bis, lid 2)

Aangezien vouchers en meer algemene betaalmiddelen voor de btw verschillend worden behandeld, vereist de neutraliteit dat er een duidelijk onderscheid tussen beide is, dat rekening houdt met hun respectieve inherente aard. Wanneer een middel dat uitsluitend tot betaling dient, een aantal kenmerken krijgt die ook vouchers gewoonlijk hebben (bv. een kaart waarop waarde is opgeslagen of een prepaidtegoed dat is opgeslagen op of gekoppeld aan een mobiele telefoon), moet zorgvuldig worden gekeken naar de wijze waarop dit middel in essentie functioneert. De inwisseling van een voucher tegen goederen of diensten is geen betaling maar veeleer de uitoefening van een recht volgend op een betaling die is verricht wanneer de voucher werd uitgegeven of in andere handen overging. Wanneer daarentegen gebruikt wordt gemaakt van een opgeslagen bedrag of een prepaidtegoed om de prijs van goederen of diensten te voldoen, gaat het recht op die goederen of diensten pas gelden wanneer de betaling is verricht. Dit concept is fundamenteel verschillend van de uitoefening van een verworven recht door de houder van een voucher.

Vouchers moeten altijd leiden tot de levering van goederen of diensten en worden vaak uitgegeven om de verkoop van een bepaalde leverancier of dienstverlener of groep van leveranciers of dienstverleners te promoten dan wel de aankoop van goederen of diensten te vergemakkelijken. Deze kenmerken spelen in combinatie met het recht op afname van goederen of diensten (en de overeenkomstige verplichting tot levering van deze goederen of diensten) een rol bij het maken van het onderscheid tussen vouchers en meer algemene betaalinstrumenten (die geen dergelijke specifieke rechten belichamen).

Het groeiend aantal mobiele toestellen versterkt de behoefte aan een duidelijk onderscheid tussen enerzijds prepaidtegoeden voor telecommunicatie (dit zijn vouchers) en anderzijds mobiele betaaldiensten meer in het algemeen, die naar verwachting door het systeem van voorafbetaling van die tegoeden in de hand zullen worden gewerkt. Typisch voor mobiele betaalsystemen is dat zij een klant de mogelijkheid bieden om met een mobiele telefoon niet alleen telecommunicatiediensten te betalen, maar ook een steeds breder wordend scala aan goederen en diensten (en zelfs geld over te schrijven). Als het systeem is opgezet om de betaling te vergemakkelijken van een brede of open reeks goederen of diensten, waaronder eventueel ook *content* (muziekbestanden, spelletjes, kaarten, data enz.), of andere diensten (parkeren enz.) of goederen (bv. uit een automaat), kan bezwaarlijk gewag worden gemaakt van een voucher. Doorslaggevend voor het onderscheid tussen een MPV (waarbij de houder toegang heeft tot telecommunicatiediensten en ook andere specifieke goederen of diensten) en een betaaldienst (waarvan het doel is de besteding van een prepaidtegoed te vergemakkelijken bij de aankoop van goederen of diensten, met name ook van andere leveranciers of dienstverleners) is het bestaan van een recht op afname van goederen of diensten.

Instrumenten die mogelijkwijs een aantal kenmerken van vouchers hebben maar waarvan het hoofddoel is als betaalmiddel te functioneren, moeten derhalve worden uitgesloten van de definitie van een voucher. Dit wordt beoogd met artikel 30 bis, lid 2.

Distributie van vouchers in een keten (artikel 25, onder d), artikel 74 bis en artikel 74 ter)

Vouchers kunnen op veel verschillende manieren worden uitgedeeld (bijvoorbeeld via kranten, tussenpersonen, aangebracht op een product in de supermarkt enz.).

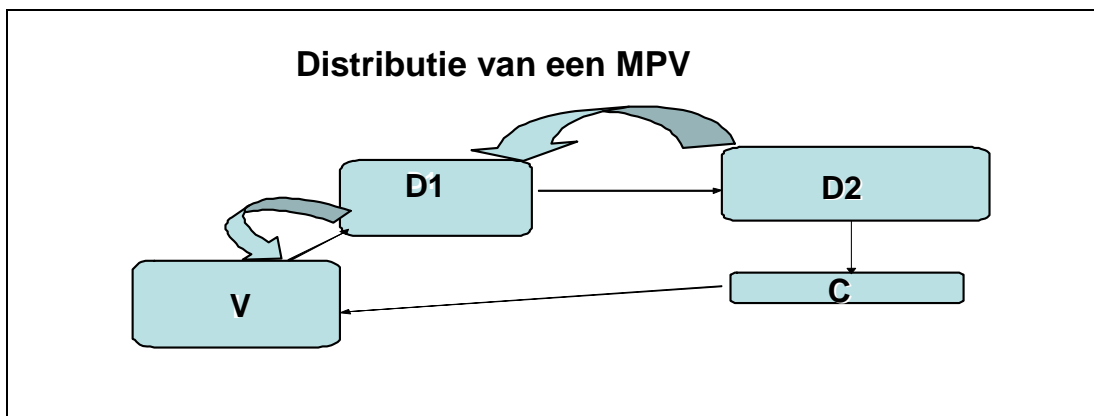
Aangezien SPV's vooraf kunnen worden belast, is de distributie ervan relatief ongecompliceerd. De distributie van MPV's via tussenpersonen in een verkoopketen kan daarentegen iets ingewikkelder zijn.

Er bestaan vele mogelijke modellen; bij een daarvan wordt ervan uitgegaan dat de prijs waartegen de verstrekker de MPV verkoopt aan het begin van de keten verschilt van de prijs die de klant betaalt aan het eind van de keten als gevolg van de marges of de toeslagen van de distributeurs. De klant die de MPV aankoopt aan het eind van de keten, betaalt een hogere prijs dan de vergoeding die de voucherverstrekker heeft ontvangen aan het begin van de keten. Tenzij de marge (of toeslag) correct wordt meegenomen, zal er een discrepantie bestaan tussen de btw die de verstrekker in rekening heeft gebracht, en de btw (voorbelasting) die de klant, die een belastingplichtige met recht op aftrek kan zijn, op zijn factuur verwacht.

Dit soort regelingen is gebruikelijk bij de distributie van prepaidvouchers in de telecommunicatiesector.

Om het probleem op te lossen, wordt voorgesteld om het concept "nominale waarde" in te voeren - een vast bedrag dat bij het begin is vastgelegd door de verstrekker van de MPV - en om ieder positief verschil tussen deze nominale waarde en de prijs die een distributeur van de MPV heeft betaald, aan te merken als de vergoeding voor een distributiedienst. De distributeur (D1) verleent een (belaste) distributiedienst aan de verstrekker (V). Daaropvolgende distributeurs (D2) verlenen een vergelijkbare distributiedienst aan de voorgaande distributeur (die hen de MPV heeft verkocht).

Dit kan als volgt geïllustreerd worden:



Bedrijf V (een telecombedrijf) verkoopt in dit voorbeeld een MPV aan een distributeur (D1) met een nominale waarde van 100 EUR. D1 betaalt 80 EUR aan de verstrekker. Het verschil tussen de nominale waarde en de betaalde prijs is 20 EUR. Dit bedrag wordt beschouwd als de vergoeding (inclusief btw) voor een distributiedienst die door de distributeur aan het telecombedrijf wordt verleend.

D1 reikt een factuur uit aan V waarop de prijs van de distributiedienst en de toepasselijke btw zijn vermeld. Bij een btw-tarief van 25 % zal de distributiedienst 16 EUR en de btw 4 EUR bedragen.

D1 verkoopt vervolgens de MPV aan een subdistributeur voor 90 EUR. D2 verricht in dit geval een distributiedienst voor D1 en reikt een factuur uit met het verschil tussen de nominale waarde (100 EUR) en het betaalde bedrag (90 EUR). Hierop zal een bedrag van 8 EUR vermeld zijn voor de dienst en 2 EUR voor de btw.

D2 verkoopt ten slotte de voucher aan de consument (C) voor 100 EUR. C gebruikt de voucher (een prepaidtegoed) om telecom- of andere diensten aan te kopen bij V. Als het om zakelijk gebruik gaat, ontvangt C (een belastingplichtige) een factuur van V voor 100 EUR, inclusief btw.

Er wordt op geen enkel ogenblik een btw-factuur uitgereikt voor de verkoop van de MPV in de distributieketen.

Wat V (het telecombedrijf en de verstrekker van de MPV) betreft, zal het bedrijf diensten hebben verleend voor een waarde van 80 EUR en 20 EUR btw in rekening hebben gebracht (nog altijd uitgaande van een vast btw-tarief van 25 %). Bedrijf V zal distributiekosten hebben betaald ten belope van 16 EUR (plus 4 EUR btw die zijn aangerekend) om de MPV bij de consument te krijgen.

Neutraliteit van gratis kortingsvouchers (artikel 25, onder e), en artikel 74 quater)

Gratis kortingsvouchers geven de houder recht op een korting bij inwisseling van de voucher tegen bepaalde goederen of diensten. Als de verstrekker van de voucher en degene bij wie de voucher wordt ingewisseld, dezelfde persoon is, wordt de maatstaf van heffing van deze prestaties verminderd met het kortingsbedrag (minus de inbegrepen btw). De consument die een product van 100 EUR koopt, zal dus slechts 95 EUR betalen als hij een kortingsvoucher van 5 EUR gebruikt.

In de praktijk passeren de artikelen waarop kortingsvouchers betrekking hebben, vaak via verschillende belastingplichtigen (zoals groothandelaren, distributeurs en de detailhandelaar) voordat zij uiteindelijk bij de consument terechtkomen. De korting wordt vaak terugbetaald door de verstrekker (bijvoorbeeld de fabrikant) aan de persoon (bijvoorbeeld een detailhandelaar) bij wie de voucher wordt ingewisseld. Het kan zelfs voorkomen dat de consument de normale prijs betaalt maar achteraf een terugbetaling krijgt ("geld terug") van de verstrekker. In dit verband zijn er moeilijkheden gerezen met de vaststelling van de juiste btw-behandeling.

Op basis van vaste rechtspraak van het HvJ EU⁵ is het momenteel zo dat de initiële verstrekker (groothandelaar of fabrikant) de terugbetaling aan de inwisselaar in mindering kan brengen op de prijs van de initiële verkoop van de goederen waarop de voucher betrekking heeft. Om verlies aan belastinginkomsten te voorkomen (de belastingplichtigen verderop in de keten moeten geen correctie aanbrengen op de door hen afgedragen btw), wordt de terugbetaling beschouwd als een betaling van een derde partij door de fabrikant aan de inwisselaar, die moet worden opgeteld (exclusief de inbegrepen btw) bij de maatstaf van heffing op de factuur die de inwisselaar aan de klant uitreikt. In bovenstaand voorbeeld zal de inwisselaar dus een factuur van 100 EUR (inclusief btw) uitreiken aan de klant, ook al heeft deze slechts 95 EUR betaald.

Er ontstaan evenwel nog altijd problemen wanneer deze correcties moeten worden doorgevoerd in een distributieketen (dit is een complexe materie en bedrijven worden geconfronteerd met onsamenhangende regels in verband met de aangifte van de btw en de desbetreffende bewijsstukken) of wanneer de voucher wordt ingewisseld in een andere

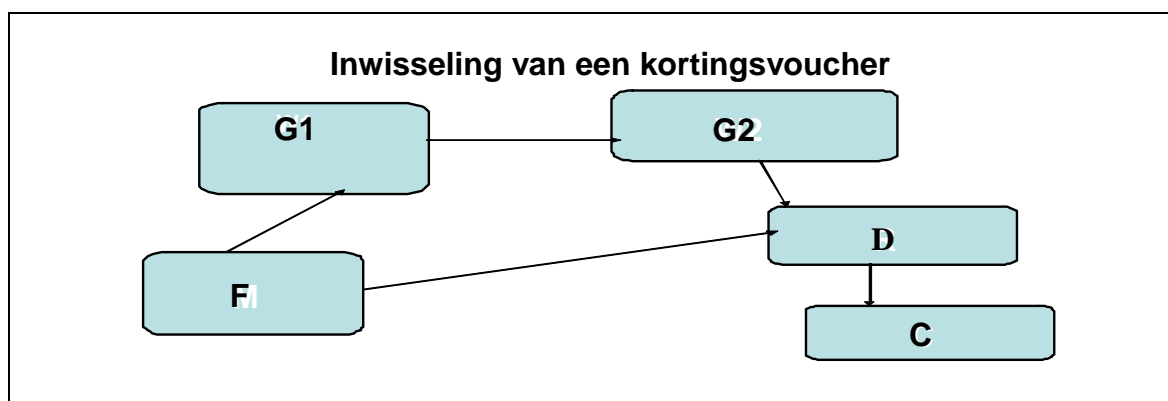
⁵ Zaak C-317/94, *Elida Gibbs Ltd tegen Commissioners of Customs and Excise*, Jurispr. 1996, blz. I-5339; Zaak C-427/98, *Commissie van de Europese Gemeenschappen tegen Bondsrepubliek Duitsland*, Jurispr. 2002, blz. I-8315.

lidstaat dan die waar hij werd uitgegeven. Het conflict tussen het recht op aftrek van de klant (wanneer de voucher wordt gebruikt door een belastingplichtige voor goederen of diensten die hij voor zijn economische activiteiten wil aanwenden) en de vermindering van de maatstaf van heffing bij de fabrikant is niet gemakkelijk op te lossen. Bovendien reikt de rechtspraak geen oplossing aan voor de situatie waarbij de verstrekker van de voucher niet de bron van de terugbetaling is.

Daarom wordt een adequate wijziging van de bestaande situatie voorgesteld. De terugbetaling wordt niet langer beschouwd als een tegenprestatie van een derde partij, maar als een tegenprestatie (inclusief btw) voor een dienst, namelijk het inwisselen van de voucher. In plaats van de maatstaf van heffing van de eerste verkoop te verminderen brengt de fabrikant (die de voucher verstrekt) de voorbelasting in mindering op de dienst die hem door de inwisselaar wordt verleend, te weten de inwisseling van de voucher.

Wanneer een gratis kortingsvoucher ter inwisseling wordt aangeboden tegen een levering van goederen of diensten, zal de betaalde prijs nog altijd worden verminderd met de nominale waarde van de voucher, maar dit is dan om de maatstaf van heffing van die prestatie te verminderen. Deze maatstaf van heffing (plus btw) is gelijk aan de werkelijk door de klant betaalde prijs. In bovenstaand voorbeeld betekent dit dat de inwisselaar een factuur uitreikt voor 95 EUR (inclusief btw). De klant kan nooit meer btw in mindering brengen dan wat passend is en de neutraliteit wordt hersteld.

Dit kan als volgt geïllustreerd worden:



Bedrijf F (een fabrikant) verkoopt goederen aan groothandelaar G1 voor 70 EUR. G1 verkoopt deze goederen aan G2 voor 80 EUR, die ze op zijn beurt verkoopt aan D (een detailhandelaar) voor 90 EUR (alle bedragen inclusief btw).

D verkoopt de goederen ten slotte aan consument C voor 100 EUR.

Om de verkoop te promoten, deelt F ondertussen een gratis kortingsvoucher van 5 EUR uit via kranten en C maakt daar gebruik van bij zijn aankoop. De voucher wordt als deel van de betaling aanvaard door D, die F om terugbetaling vraagt.

Momenteel mag F deze terugbetaling gebruiken om de maatstaf van heffing voor de levering aan G1 te verminderen. Het werd echter als onpraktisch gezien om deze correctie doorheen de hele distributieketen mee te nemen en de oplossing van het HvJ EU bestond erin om de 5 EUR als een betaling van een derde partij aan te merken. Dit is evenwel geen zuivere oplossing en zij leidt tot verlies aan belastinginkomsten wanneer C een belastingplichtige is

(met recht op aftrek van de voorbelasting) of wanneer de toeleveringsketen zich over meer dan een lidstaat uitstrekt (waarbij er sprake is van een intra-EU verwerving tegen nultarief).

Om dit op te lossen, wordt in het voorgestelde punt e) van artikel 25 het bedrag van 5 EUR aangemerkt als een dienst, namelijk de inwisseling van de voucher, waarvoor D een factuur uitreikt aan F (waarbij de 5 EUR het bedrag inclusief btw is). F brengt geen correctie meer aan in de maatstaf van heffing van de initiële levering en C, die in werkelijkheid 95 EUR betaalt, krijgt ook een factuur voor dat bedrag (alle bedragen inclusief btw).

RAADPLEGING VAN BELANGHEBBENDE PARTIJEN

Het probleem van de btw-behandeling van vouchers is met vertegenwoordigers van de belastingautoriteiten van de lidstaten besproken op Fiscalis-seminars in 2002 en 2006. Hierna heeft, ook in 2006, een openbare raadpleging plaatsgevonden, waarvan de resultaten op de volgende website kunnen worden geraadpleegd:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/article_2992_en.htm.

De meeste respondenten waren van mening dat de problemen grotendeels toe te schrijven waren aan de uiteenlopende toepassing van de btw-regels door de lidstaten, hetgeen met name voor intra-EU transacties tot problemen leidde. De interpretatie van de huidige regels moet worden geharmoniseerd en daarvoor is volgens de respondenten waarschijnlijk een wijziging van de primaire wetgeving vereist. De algemene overtuiging was dat er absoluut een wettelijke definitie van vouchers voor btw-doeleinden moest komen.

Door de steeds ruimere gebruiksmogelijkheden van vouchers is de scheidingslijn met traditionele betaalmiddelen niet altijd duidelijk of consequent. Velen waren daarom ook van mening dat de neutrale behandeling van systemen die dezelfde gebruiksmogelijkheden bieden, aandacht moest krijgen.

EFFECTBEOORDELING

De geconstateerde problemen, waarvoor dit initiatief een oplossing wil bieden, zijn te wijten aan tekortkomingen in de wetgeving, die geen gelijke tred heeft gehouden met recente commerciële ontwikkelingen.

Bij het voorstel is een effectbeoordeling gevoegd. Daarin wordt geconcludeerd dat de enige realistische manier om de vastgestelde tekortkomingen aan te pakken, een modernisering van de btw-richtlijn is waarbij nieuwe bepalingen, die betrekking hebben op vouchers, in de tekst worden ingevoegd.

Er zijn ook twee andere opties in overweging genomen: niets doen of een soft-lawaanpak volgen. De eerste zou betekenen dat de lidstaten de geconstateerde problemen zelf moeten verhelpen. Zij zouden daarvoor ad-hocoplossingen kunnen creëren of het HvJ EU kunnen vragen om duiding te geven. Een voorbeeld van de tweede optie is het opstellen van richtsnoeren. Geen van beide opties zou evenwel rechtszekerheid verschaffen of leiden tot een wetsbesluit dat de bestaande btw-regels wijzigt. Dat de geconstateerde tekortkomingen, met name het ontbreken van handvatten in de btw-richtlijn voor een consistente behandeling door de lidstaten, zich situeren op fiscaal gebied is uitermate betreurenswaardig, omdat net daar rechtszekerheid zo belangrijk is.

Bij de effectbeoordeling is een door Deloitte verrichte studie gevoegd. Deze ondersteunt de economische rechtvaardiging voor het indienen van dit wetgevingsvoorstel, met name de huidige en potentiële gevolgen van discrepanties tussen de lidstaten. Hij bevestigt ook dat vouchers voor prepaidtelecomdiensten veruit de belangrijkste categorie van vouchers zijn en dat de verschillende fiscale behandeling ervan algemeen verspreid is. Dit kan leiden tot het opzetten van ontwijkingsconstructies of verstoring van de mededinging en zelfs de economische exploitatie oninteressant maken als gevolg van de fiscale onzekerheid.

JURIDISCHE ELEMENTEN VAN HET VOORSTEL

Het voorstel voorziet in verschillende wijzigingen van de btw-richtlijn, die ertoe strekken de verschillende soorten vouchers duidelijk te definiëren en de btw-behandeling ervan te harmoniseren. Het is gebaseerd op artikel 113 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU).

Subsidiariteitsbeginsel

De voorgestelde wijzigingen zijn noodzakelijk om de regels betreffende de btw-behandeling van vouchers te verduidelijken en te harmoniseren. Dit doel kan niet in voldoende mate door de lidstaten worden verwezenlijkt.

In de eerste plaats zijn de desbetreffende btw-regels vastgesteld in de btw-richtlijn. Deze regels kunnen alleen worden gewijzigd via een wetgevingsproces op EU-niveau.

Ten tweede zou met een optreden van de lidstaten alleen de beoogde uniforme toepassing van de btw niet kunnen worden bereikt vanwege de mogelijk uiteenlopende interpretatie van de regels. De onduidelijkheid van de huidige wetgeving en de verschillende toepassing door de lidstaten zijn de belangrijkste redenen voor de problemen die zich thans voordoen. Om de btw-behandeling van belastbare goederen en diensten die worden geleverd tegen vouchers, te verduidelijken, moet de btw-richtlijn worden gewijzigd.

Het voorstel gaat niet verder dan wat uitsluitend met EU-wetgeving kan worden bereikt. Het is derhalve in overeenstemming met het subsidiariteitsbeginsel.

Evenredigheidsbeginsel

De wijzigingen van Richtlijn 2006/112/EG zijn nodig, gezien de geconstateerde problemen, en zij moeten oplossingen aanreiken waarmee de doelstellingen worden verwezenlijkt. Deze oplossingen zullen ertoe bijdragen dat belastingneutraliteit wordt bereikt, de nalevingskosten worden verminderd en het risico van dubbele belasting wordt weggenomen, waardoor marktdeelnemers hun middelen efficiënter kunnen alloceren. Duidelijke regels die gelijke voorwaarden voor alle partijen garanderen, verminderen de mogelijkheden van eventuele belastingontwijking en verschaffen rechtszekerheid, zowel voor de belastingplichtigen als voor de belastingdiensten.

Het voorstel is derhalve in overeenstemming met het evenredigheidsbeginsel.

Vereenvoudiging

Het voorstel voorziet in vereenvoudiging door de verschillende soorten vouchers in categorieën in te delen en duidelijk te omschrijven, de btw-behandeling van elk soort voucher

te stroomlijnen en bij kortingsvouchers een sterkere invulling te geven aan het concept neutraliteit.

Keuze van instrumenten

Het voorgestelde instrument is een richtlijn. Andere middelen zijn ongeschikt omdat de btw-behandeling van vouchers in verschillende artikelen van de btw-richtlijn aan de orde komt. De bovengenoemde doelstellingen kunnen dus alleen worden verwezenlijkt met behulp van een wijzigingsrichtlijn.

Correlatietabel

De lidstaten moeten de Commissie de tekst doen toekomen van de nationale bepalingen waarmee zij de richtlijn hebben omgezet, tezamen met één of meer stukken waarin het verband tussen de onderdelen van deze richtlijn en de overeenkomstige delen van de nationale omzettinginstrumenten wordt toegelicht. Dit is een gerechtvaardigde en evenredige vereiste in verband met deze richtlijn, omdat zij ervoor zal helpen zorgen dat belastingplichtigen duidelijkheid kunnen krijgen over hun rechten en verplichtingen bij transacties met vouchers, met name in het geval van intra-EU verrichtingen.

4. GEVOLGEN VOOR DE BEGROTING

Het voorstel heeft geen gevolgen voor de begroting van de Europese Unie.

5. NADERE UITLEG VAN HET VOORSTEL

Artikel 25

Punt d)

Wanneer een MPV zich doorheen de verschillende schakels van een distributieketen begeeft, moet de btw-behandeling van een door een distributeur behaalde marge of ontvangen vergoeding duidelijk en consistent zijn. Te dien einde moet specifiek worden bepaald dat dit een belastbare dienst vormt.

Punt e)

Met punt e) wordt beoogd te garanderen dat wanneer een voucher die recht geeft op een korting of een terugbetaling, gratis wordt verstrekt en bij een andere belastingplichtige dan de verstrekker wordt ingewisseld, die daarvoor door de verstrekker wordt terugbetaald, deze handeling wordt aangemerkt als een dienst van de inwisselaar aan de verstrekker. Dit zal ervoor zorgen dat de maatstaf van heffing plus btw op de door de inwisselaar afgegeven factuur zal overeenstemmen met het bedrag dat werkelijk wordt betaald door de klant/belastingplichtige.

Artikel 28

Dit artikel wordt gewijzigd om buitensporige administratieve lasten te voorkomen in een keten van transacties waarbij gebruik wordt gemaakt van MPV's.

MPV's worden niet belast wanneer zij in andere handen overgaan, maar pas wanneer ze worden ingewisseld. Zonder deze verduidelijking bestaat het risico dat wanneer de voucher wordt ingewisseld en het btw-tarief bekend is, de behoefte zou kunnen ontstaan om overeenkomstige correcties aan te brengen in alle voorafgaande stadia in een distributieketen (naar het toepasselijke tarief van de tegen de voucher ingewisselde goederen of diensten).

Een dergelijke laattijdige en retroactieve btw-correctie zou bijzonder omslachtig zijn en ontmoedigend werken voor bedrijven zonder dat er ook echt nieuwe belastinginkomsten tegenover staan (in de veronderstelling dat de voorbelasting in ieder stadium wordt geïnd). Om dit te vermijden, mag geen btw worden geheven op de verstrekking van een voucher bij de opeenvolgende schakels in de keten, maar slechts bij de laatste transactie, namelijk wanneer de voucher wordt ingewisseld.

Deze bepaling moet worden gelezen in samenhang met artikel 25, waarin is bepaald dat de marge voor de distributie van MPV's afzonderlijk moet worden belast als een dienst op zich. Deze twee bepalingen hebben tot gevolg dat de onderliggende goederen of diensten waarop de MPV recht geeft, worden belast op het tijdstip van inwisseling, dat wil zeggen op de juiste plaats op de juiste tijd, terwijl de marge van de distributeur wordt belast als een dienst telkens wanneer deze wordt verleend, dat wil zeggen telkens wanneer de MPV in andere handen overgaat.

Artikel 30 bis

Zoals hierboven werd uitgelegd, geeft dit artikel een definitie van vouchers en bakent het de gebruiksmogelijkheden ervan af om een onderscheid te maken met meer algemene betaalmiddelen. Het onderscheid tussen een SPV en een MPV is afhankelijk van de vraag of er voldoende zekerheid is om de btw te heffen bij de verstrekking van de voucher dan wel of het nodig is om te wachten totdat de goederen of diensten worden geleverd. Voor een SPV moet er zekerheid bestaan over de identiteit van de partij die de verplichting op zich neemt om de prestatie te verlenen die in de voucher besloten ligt.

Vouchers die niet in ruil voor een tegenprestatie worden verstrekt, hebben specifieke btw-gevolgen die apart worden behandeld.

Artikel 30 ter

In dit artikel is bepaald dat wanneer een voucher recht geeft op afname van goederen of diensten, de toekenning van dit recht en de daaropvolgende levering van goederen of diensten met elkaar verbonden zijn en als één transactie zijn aan te merken.

Aangezien de btw-behandeling van deze ene transactie dezelfde moet zijn als die welke zou zijn toegepast wanneer de goederen of diensten niet met gebruikmaking van een voucher waren geleverd, moeten de plaats van levering/dienst en het toepasselijke tarief worden bepaald door de geleverde goederen of diensten. Uit dit artikel volgt ook dat MPV's worden belast wanneer ze worden ingewisseld. SPV's daarentegen worden belast bij de verkoop (zie artikel 65).

Om verwarring te vermijden, moet ook worden gegarandeerd dat het gebruik van een voucher bij een transactie die onder de bijzondere regeling voor reisbureaus valt, niet op gespannen voet staat met de voorschriften van die regeling.

Artikel 65

Het lid dat aan dit artikel wordt toegevoegd, regelt de vraag wanneer de btw bij SPV's verschuldigd wordt. Net zoals bij vooruitbetalingen wordt de btw verschuldigd bij ontvangst van de betaling en ter zake van het ontvangen bedrag.

Artikel 66

Dit artikel wordt gewijzigd om te vermijden dat lidstaten voor SPV's afwijken van artikel 65. Anders zou de verschuldigdheid bij SPV's nog altijd kunnen verschillen van lidstaat tot lidstaat, wat kan leiden tot dubbele heffing of niet-heffing.

Artikel 74 bis

Dit artikel regelt de maatstaf van heffing voor prestaties waarbij gebruik wordt gemaakt van een MPV, ook indien deze slechts gedeeltelijk wordt ingewisseld. Het introduceert ook het concept "nominale waarde", dat van essentieel belang is voor een ordelijke belastingheffing, met name bij intra-EU verrichtingen, omdat het voor een constante waarde van een MPV zorgt van de eerste tot de laatste schakel in een distributieketen.

De nominale waarde is (in artikel 74 bis, lid 2) gedefinieerd als alles wat de voucherverstrekker verkrijgt of moet verkrijgen in ruil voor een voucher. Dit is nodig om rekening te houden met de waarde van de distributiedienst die wordt verricht door een distributeur (voor eigen rekening of in opdracht) van een MPV in een verkoopketen. De door de distributeur behaalde marge moet worden beschouwd als de tegenprestatie (inclusief btw-bedrag) voor een belaste distributiedienst (zie artikel 25).

De nominale waarde van een MPV is een bedrag inclusief btw. Het inbegrepen bedrag aan btw is pas bekend bij de inwisseling van de voucher wanneer het, op basis van het toepasselijke btw-tarief voor de in te wisselen goederen of diensten, mogelijk wordt de nominale waarde op te splitsen tussen het btw-bedrag en de maatstaf van heffing.

In het geval dat een klant meer dan de nominale waarde heeft betaald, betekent dit dat een distributeur een marge heeft aangerekend, en de klant heeft dan recht op een aparte factuur voor dat verschil (dat uiteraard niet tot uiting komt in de factuur voor de prestatie). Als de klant minder dan de nominale waarde heeft betaald, kan dit betekenen dat een distributeur verlies heeft geleden, maar hoe dan ook blijft de door de verstrekker verkregen tegenprestatie dezelfde.

Artikel 74 ter

In dit artikel wordt bepaald hoe de marge van een distributeur wordt berekend in het geval van prestaties waarbij gebruik wordt gemaakt van een MPV. De maatstaf van heffing van de verrichte distributiedienst is een saldo en wordt berekend als het verschil tussen de nominale waarde van de MPV en het werkelijk betaalde bedrag door de ontvanger.

Het totale btw-bedrag voor distributiediensten is constant, ongeacht het aantal schakels in de verkoopketen. Als er sprake is van meer dan één distributeur, wordt het totale btw-bedrag voor distributiediensten verdeeld over de verschillende distributeurs (zie het voorbeeld van de distributie van een MPV).

Artikel 74 quater

Aangezien een gratis kortingsvoucher niet langer is aan te merken als een tegenprestatie van een derde partij voor een levering van goederen of diensten, moet de maatstaf van heffing van de bij artikel 25, onder e), ingevoerde dienst (inwisseling) precies worden omlijnd en de waarde ervan duidelijk worden bepaald.

Artikel 169

Het in dit artikel opgenomen lid zorgt voor samenhang in het recht op aftrek.

Als de verstrekker van een MPV de voucher inwisselt voor belaste transacties, kan hij op grond van artikel 168 de btw die is verschuldigd of betaald ter zake van de verstrekking van die voucher, in mindering brengen. Om gelijke voorwaarden te creëren moet worden verduidelijkt dat, wanneer een MPV in het kader van transacties die recht op aftrek geven, wordt ingewisseld door iemand anders dan de verstrekker, laatstgenoemde zijn recht op aftrek behoudt voor de btw die is verschuldigd of betaald ter zake van uitgaven die verband houden met de verstrekking van de voucher. Dit kan onder meer druk- of coderingskosten omvatten.

Deze bepaling is noodzakelijk wanneer een MPV door iemand anders dan de verstrekker wordt ingewisseld. De daaropvolgende terugbetaling door de verstrekker aan de inwisselaar valt buiten het toepassingsgebied. Zonder deze bepaling zou de verstrekker geen recht op aftrek kunnen behouden.

Artikel 193

Het lid dat in dit artikel wordt opgenomen, verduidelijkt dat het altijd de inwisselaar van een MPV is, die de belaste levering van goederen of diensten verricht en dus de tot de betaling van de btw gehouden persoon is. Dit is belangrijk wanneer de verstrekker en de inwisselaar van de voucher niet dezelfde persoon zijn. Alleen de inwisselaar weet welke goederen of diensten er werden geleverd en ook waar en wanneer die prestatie werd verricht.

Artikel 272

De wijzigingen van dit artikel moeten garanderen dat de informatie over grensoverschrijdende diensten, inclusief diensten in verband met vouchers, wordt ontvangen door alle lidstaten waar de btw verschuldigd is, zodat zij de btw op hun grondgebied correct kunnen vaststellen en innen. Met name een consistente toepassing in alle lidstaten van de verplichting dat belastingplichtigen voor btw-doeleinden geïdentificeerd moeten zijn en dat zij lijsten moeten indienen, is vereist.

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

DE RAAD VAN DE EUROPESE UNIE,

Gezien het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, en met name artikel 113,

Gezien het voorstel van de Europese Commissie,

Na toezending van het ontwerp van wetgevingshandeling aan de nationale parlementen,

Gezien het advies van het Europees Parlement⁶,

Gezien het advies van het Europees Economisch en Sociaal Comité⁷,

Handelend volgens een bijzondere wetgevingsprocedure,

Overwegende hetgeen volgt:

- (1) Bij Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde⁸ zijn regels vastgesteld met betrekking tot de tijd en plaats van de levering van goederen en diensten, de maatstaf van heffing, de verschuldigdheid van de btw en het recht op aftrek. Deze regels zijn evenwel onvoldoende duidelijk of uitgebreid om een consistente btw-behandeling van transacties met vouchers te garanderen, hetgeen ongewenste gevolgen heeft voor de goede werking van de interne markt.
- (2) Teneinde een duidelijke en uniforme behandeling te garanderen, inconsistenties, verstoring van de mededinging, dubbele heffing of niet-heffing te voorkomen en het risico van belastingontwijking te beperken, dienen er specifieke regels te worden vastgesteld voor de btw-behandeling van vouchers.
- (3) Om precies af te bakenen wat voor btw-doeleinden onder een voucher wordt verstaan en een onderscheid te maken met betaalinstrumenten, is het dienstig een definitie te geven van vouchers, die in fysieke of elektronische vorm kunnen voorkomen, en de wezenlijke eigenschappen ervan vast te stellen, met name de aard van het recht dat in een voucher besloten ligt en de verplichtingen die de verstrekker van de voucher op zich neemt.

⁶ PB C [...] van [...], blz. [...].

⁷ PB C [...] van [...], blz. [...].

⁸ PB L 347 van 11.12.2006, blz. 1.

- (4) De btw-behandeling van transacties met vouchers is afhankelijk van de specifieke kenmerken van de voucher. Daarom moet een onderscheid worden gemaakt tussen de verschillende soorten vouchers en de verschillen moeten in Uniewetgeving worden vastgelegd.
- (5) Een recht om goederen of diensten te ontvangen of een korting te krijgen is inherent aan een voucher. Dit recht kan door een persoon aan een andere worden overgedragen voordat de voucher uiteindelijk wordt ingewisseld. Teneinde het risico van dubbele belasting te vermijden indien de dienst die in een dergelijk recht besloten ligt, zou worden belast, is het zaak te bepalen dat de toekenning van dit recht en de inwisseling tegen goederen of diensten als één enkele transactie moeten worden beschouwd.
- (6) Bij de levering van goederen of diensten kan de betaling rechtstreeks gebeuren of ook gebruik worden gemaakt van een voucher. Teneinde een neutrale behandeling van deze transacties te garanderen, moeten de goederen of diensten die in ruil voor de voucher worden geleverd, bepalend zijn voor de belasting die over de ene transactie wordt geheven.
- (7) De margeregeling voor reisbureaus voorziet in heffing in de lidstaat van vestiging van het reisbureau. Teneinde te voorkomen dat de plaats van heffing wijzigt, moet worden gespecificeerd dat leveringen van goederen of diensten waarbij vouchers worden gebruikt, onder deze regeling blijven vallen.
- (8) Vouchers worden vaak gedistribueerd via tussenpersonen of doorlopen verschillende schakels van een distributieketen, waarbij ze worden aangekocht en opnieuw verkocht. Teneinde de neutraliteit te handhaven, is het van wezenlijk belang dat het bedrag aan btw dat moet worden betaald op de levering van goederen of diensten in ruil voor een voucher, ongewijzigd blijft. Te dien einde moet de waarde van multipurpose vouchers bij de verstrekking ervan worden vastgelegd.
- (9) Wanneer vouchers worden gedistribueerd door een belastingplichtige die op eigen naam maar voor rekening van een ander handelt, zou deze belastingplichtige worden geacht zelf de vouchers te hebben ontvangen en verstrekt. Betreft de distributie ook multipurpose vouchers waarbij de heffing pas bij de inwisseling van de voucher plaatsvindt, zou dit leiden tot correcties in alle stadia van de distributieketen, met weinig of geen nieuwe belastingopbrengsten. Teneinde buitensporige administratieve lasten te vermijden, mag een belastingplichtige die dergelijke vouchers distribueert, niet worden geacht de voucher zelf te hebben ontvangen en verstrekt.
- (10) Het is noodzakelijk om de btw-behandeling te verduidelijken van de transacties die verband houden met de distributie van multipurpose vouchers. Wanneer deze vouchers onder hun waarde worden aangekocht om tegen een hogere prijs te worden doorverkocht, moet de distributie worden belast op de marge die de belastingplichtige met deze dienstverrichting heeft behaald.
- (11) Vouchers kunnen worden gebruikt voor grensoverschrijdende aankopen van goederen of diensten. Als de btw in de betrokken lidstaten op andere wijze verschuldigd wordt, kan dit leiden tot dubbele heffing of niet-heffing. Teneinde die situatie te voorkomen, mag geen uitzondering worden toegestaan op de regel dat de btw verschuldigd wordt wanneer de goederen of diensten worden geleverd.

- (12) Wanneer vooruitbetalingen worden gedaan voordat de goederen of diensten worden geleverd, is de btw evenwel verschuldigd op het ontvangen bedrag. Er dient te worden verduidelijkt dat dit ook van toepassing is op betalingen voor vouchers die recht geven op een levering van goederen of diensten waarvan de plaats en de hoogte van de belasting bekend zijn (single purpose vouchers). Voor andere vouchers (multipurpose vouchers) wordt de btw pas verschuldigd bij de inwisseling van de voucher.
- (13) Sommige vouchers voorzien in een korting bij de levering van goederen of diensten. Aangezien de prijsvermindering hoofdzakelijk dient om de goederen en diensten van de voucherverstrekker te promoten, is het passend om te bepalen dat de inwisseling van de voucher door de leverancier van de goederen of de dienstverrichter een dienst vertegenwoordigt van de leverancier of de dienstverrichter aan de verstrekker.
- (14) Teneinde het neutraliteitsbeginsel in acht te nemen wanneer een prijsvermindering wordt toegekend voor goederen of diensten in ruil voor een voucher, dient de maatstaf van heffing van de promotionele dienst die door de inwisselaar aan de voucherverstrekker wordt verleend, gelijk te zijn aan de terugbetaling die wordt verkregen door eerstgenoemde.
- (15) Voor zover de goederen of diensten die bij de inwisseling van een voucher worden geleverd, worden belast, heeft de belastingplichtige recht op aftrek van de btw ter zake van uitgaven die verband houden met de verstrekking van de voucher. Er moet worden verduidelijkt dat deze btw-kosten aftrekbaar zijn, ook als die goederen of diensten door iemand anders dan de voucherverstrekker worden geleverd.
- (16) Er kunnen verschillende belastingplichtigen betrokken zijn bij de verstrekking, distributie en inwisseling van een voucher, maar in het geval van multipurpose vouchers weet alleen de inwisselaar van de voucher wat waar en wanneer is geleverd. Teneinde te garanderen dat het betaalde bedrag aan btw juist is, moet de inwisselaar in alle gevallen worden aangemerkt als de persoon die gehouden is tot voldoening van de btw aan de belastingautoriteiten ter zake van de uiteindelijk geleverde goederen of diensten.
- (17) Wanneer de distributie of de inwisseling van een voucher zelf leidt tot een afzonderlijke dienst die losstaat van de goederen of diensten die met de voucher worden verkregen, en die dienst is grensoverschrijdend, is het zaak dat de btw-verplichtingen worden nagekomen om een juiste toepassing en inning van de verschuldigde btw te garanderen.
- (18) Daar de doelstellingen van het overwogen optreden ten behoeve van de vereenvoudiging, modernisering en harmonisering van de btw-regels voor vouchers niet voldoende door de lidstaten kunnen worden verwezenlijkt en derhalve beter door de Unie kunnen worden verwezenlijkt, kan de Unie, overeenkomstig het in artikel 5 van het Verdrag betreffende de Europese Unie neergelegde subsidiariteitsbeginsel, maatregelen nemen. Overeenkomstig het in hetzelfde artikel neergelegde evenredigheidsbeginsel gaat deze richtlijn niet verder dan nodig is om deze doelstellingen te verwezenlijken.

- (19) Overeenkomstig de gezamenlijke politieke verklaring van de lidstaten en de Commissie over toelichtende stukken van 28 september 2011⁹ hebben de lidstaten zich ertoe verbonden om in gerechtvaardigde gevallen de kennisgeving van hun omzettingsmaatregelen vergezeld te doen gaan van een of meer stukken waarin het verband tussen de onderdelen van een richtlijn en de overeenkomstige delen van de nationale omzettingsinstrumenten wordt toegelicht. Met betrekking tot deze richtlijn acht de wetgever de toezending van dergelijke stukken gerechtvaardigd.
- (20) Richtlijn 2006/112/EG moet daarom dienovereenkomstig worden gewijzigd,

HEEFT DE VOLGENDE RICHTLIJN VASTGESTELD:

Artikel 1

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

⁹ PB C 369 van 17.12.2011, blz. 14.

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:

"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 de 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 aankoopprijs, 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."

(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."

Artikel 2

1. De lidstaten dienen uiterlijk op 1 januari 2014 de nodige wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen vast te stellen en bekend te maken om aan deze richtlijn te voldoen. Zij delen de Commissie de tekst van die bepalingen onverwijld mede.

Zij passen die bepalingen toe vanaf 1 januari 2015.

Wanneer de lidstaten die bepalingen aannemen, wordt in die bepalingen zelf of bij de officiële bekendmaking ervan naar deze richtlijn verwezen. De regels voor die verwijzing worden vastgesteld door de lidstaten.

2. De lidstaten delen de Commissie de tekst van de belangrijkste bepalingen van intern recht mede die zij op het onder deze richtlijn vallende gebied vaststellen.

Artikel 3

Deze richtlijn treedt in werking op de twintigste dag na die van de bekendmaking ervan in het *Publicatieblad van de Europese Unie*.

Artikel 4

Deze richtlijn is gericht tot de lidstaten.

Gedaan te Brussel,

Voor de Raad
De voorzitter