

---

---

**Agent en commissionair in een digitale wereld.  
Is onderscheid nog mogelijk en wenselijk?**

---

---

**By: mr. S.L. La Grouw  
Post-Master Indirecte Belastingen, 2017 / 2018**

## Voorwoord

Mijn carrière startte bij Houthoff. Een brede praktijk waar alle belastingen voorbij kwamen. In die tijd lag de focus van de advisering op de vennootschapsbelasting en aanverwante regelingen en dan vooral het minimaliseren daarvan. De wereld is veranderd. Ik ben veranderd.

Bij KPN krijg ik de mogelijkheid om mij uit de vennootschapsbelastinggreep los te wurmen en onderwerpen zoals BEPS (tijdelijk) achter mij te laten. Dan kom je in een fascinerende wereld waar fraudes legis nog maar net bestaat. Waar 'de geest van de wet' slechts mondjesmaat wordt toegepast - het is immers zwart of wit - en het Europese Hof van Justitie (HVJ) probeert om in een geharmoniseerd systeem de harmonie te bewaren.

Wat is er verder leuker dan werken bij een telecombedrijf? Alle uitzonderingen die BTW kent zijn linksom of rechtsom van toepassing. Speciale verleggingsregelingen om carrouselfraude te voorkomen met de verkoop van mobiele telefoons of telecommunicatiediensten, specifieke regels omtrent het verbruik van beltegoed in prepaid en postpaid situaties, e-commerce.

Tot voor kort was een onderwerp dat nog ontbrak in de telecomsector, de 'vrijgestelde dienst'. Maar gelukkig kwam daar de Hoge Raad met zijn uitspraak in 2014. De levering van een mobieltje bleek geen gratis verstrekking te zijn, maar een krediet! Een pro rata ligt daarmee op de loer nu ook telecomproviders deels zijn aan te merken als bank voor de (BTW vrijgestelde) verstrekking van een lening.

Voor mijn eerste grote stap in de BTW heb ik een onderwerp gekozen dat lastig te kaderen is, maar waar consumenten en bedrijven in de toekomst nog veel mee te maken krijgen. De verkoop van diensten of goederen via een tussenpersoon. Tel daar de door Nederland afgeronde voucherrichtlijn bij, en een echt 'telecomonderwerp' is geboren. Om niet teveel voor eigen parochie te preken zal de focus ook liggen op andere bedrijfsmodellen, zoals die van Groupon. Daarnaast schrijf ik dit uiteraard volledig op eigen titel en is dit geen weergave of mening ten aanzien van zaken die momenteel spelen tussen KPN en de Belastingdienst.

Ik heb erg genoten van de post-master indirecte belastingen. Een zeer goede aanvulling op de praktijk met louter enthousiaste docenten en studenten die met veel passie de BTW tot zich nemen. Dank voor deze mooie periode.

De afronding ligt voor u. Veel leesplezier.

Sander La Grouw

*Rotterdam, 23 januari 2018*

## Inhoudsopgave

Voorwoord .....	1
Inhoudsopgave .....	2
Lijst met gebruikte afkortingen .....	3
1. Inleiding.....	4
1.1 Probleemstelling, aanleiding en relevantie .....	4
2. Juridische afbakening .....	5
2.1 De commissionairsfictie.....	5
2.2 De agent .....	7
2.3 Veilingregeling.....	9
2.4 Vouchers en de voucherrichtlijn.....	10
2.5 Commissionairsfictie in de telecomsector .....	13
3. Toepassing in de praktijk .....	14
3.1. Groupon .....	14
3.2 Catawiki .....	17
3.3 Telecomproposities .....	19
4. Bevindingen .....	20
5. Literatuur.....	23

## Lijst met gebruikte afkortingen

<i>EC</i>	<i>Europese Commissie</i>
<i>HR</i>	<i>Hoge Raad der Nederlanden</i>
<i>HvJ</i>	<i>Europese Hof van Justitie</i>
<i>MPV</i>	<i>Voucher voor meervoudig gebruik</i>
<i>RL</i>	<i>BTW Richtlijn</i>
<i>Ro</i>	<i>rechtsoverweging</i>
<i>SPV</i>	<i>Voucher voor enkelvoudig gebruik</i>
<i>VRL</i>	<i>Voucher Richtlijn</i>
<i>Wet OB 1968</i>	<i>Wet op de omzetbelasting 1968</i>

## 1. Inleiding

Particulieren worden via e-mail of online advertenties overspoeld met aanbiedingen voor diensten en producten. Veel van deze diensten en producten zijn verkrijgbaar zo lang de voorraad strekt en gebonden aan een tijdgebonden periode om te kunnen profiteren van de korting. De acties werken allemaal anders uit. Soms is er een link naar een website van een retailer of dienstverrichter. Dit is feitelijk niet meer dan een advertentie. Andere websites promoten kortingscodes die je ontvangt na het lid worden van een nieuwsbrief. Ook deze acties zijn overzichtelijk. De korting die wordt gegeven kan de klant gebruiken door een dienst of product af te nemen van de leverancier via de website van de leverancier, of ter plaatse op de locatie waar de leverancier de dienst verricht of het goed levert. Voor de BTW krijgt de klant een rechtstreekse relatie met de leverancier, nu de korting bij de directe transactie met de leverancier wordt verwerkt.

Het wordt gecompliceerder indien de website waarop de actie is vermeld ook zorgdraagt voor de betalingsverwerking of zelfs de gehele afhandeling van de transactie. Deze tussenpersoon zal een marge toebedeeld krijgen voor deze activiteiten, wat mogelijk van invloed is op de maatstaf van heffing en de kwalificatie van de prestatie. Daarnaast rijst de vraag wie de factuur moet uitreiken aan de klant indien de klant op het oog handelt met een tussenpersoon, terwijl contractueel de prestatie bij de leverancier wordt neergelegd. De wisselwerking tussen ondernemers in een keten is soms lastig te beoordelen. Is het model van agent daarom nog houdbaar bij tripartite (online) transacties indien contracten niet aansluiten bij de beleving van de klant? Komen we met de heffing van BTW of de aftrek van voorbelasting in het geding indien dit model blijft bestaan? Dit onderwerp wordt in deze verhandeling uiteengezet en leidt tot de volgende probleemstelling.

### 1.1 Probleemstelling, aanleiding en relevantie

#### Probleemstelling:

*'Bieden de BTW richtlijn, de nieuwe voucherrichtlijn en de stand van de Europese jurisprudentie voldoende aanknopingspunten om een onderscheid tussen agent en reseller bij (online) tripartite transacties te rechtvaardigen?'*

Om tot een antwoord op deze vraag te komen zal eerst kort het Europese wettelijke kader worden geschetst inclusief toepasselijke Europese jurisprudentie. Hierbij wordt stilgestaan hoe de Voucherrichtlijn<sup>1</sup> zich verhoudt tot de BTW-richtlijn<sup>2</sup> (RL) en de hoe vouchers een rol spelen bij de probleemstelling.

Vervolgens worden een aantal feitelijkheden op een rij gezet zodat er een goed beeld ontstaat van de diversiteit aan samenwerkingsverbanden tussen leveranciers en tussenpersonen en de gebruikte vouchers in de markt. Vragen die onderzocht worden zijn onder andere de definitie van een voucher en of ook andere rechtsbetrekkingen onder dit begrip kunnen worden geschaard. Diverse praktijkvoorbeelden zullen dit beeld

<sup>1</sup> RICHTLIJN (EU) 2016/1065 VAN DE RAAD, 27 juni 2016, tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat de behandeling van vouchers betreft.

<sup>2</sup> RICHTLIJN (EU) 2006/112/EG VAN DE RAAD, 28 november 2006, betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

ondersteunen. Ook wordt bekeken hoe in de loop der jaren de commissionairsfictie een plaats heeft gekregen in de BTW en hoe deze fictie doorwerkt bij de verstrekking van vouchers.

Dit onderzoek is niet specifiek gericht op een sector. Voor de hand ligt echter om in ieder geval de telecombranche onder de loep te nemen. 'Single Purpose-vouchers' (SPV's) en 'Multi Purpose-vouchers' (MPV's) zijn begrippen die daar veelvuldig worden gebruikt. Ook is er per 1 januari 2015 een specifiek op telecommunicatiediensten gerichte commissionairsfictie opgenomen in artikel 9 bis BTW-uitvoeringsverordening.<sup>3</sup>

Het opvallende aan deze sector is dat de rechtsfiguur van de commissionair niet echt voor de hand ligt. Immers, de tussenpersoon verkoopt telefoonkaarten met daarop groot het logo van de telecomaandbieder. De afnemer weet dus dat er zaken wordt gedaan met deze achterliggende partij, wat het lastig maakt om te veronderstellen dat de tussenpersoon op eigen naam handelt.

Een tweede interessante groep bestaat uit (online) ondernemingen die hun businessmodel volledig hebben afgestemd op de verstrekking van vouchers. In deze sector is het gemeengoed om zeer hoge marges overeen te komen naast het vertrekken van een korting aan de klant, hierbij is het eerder regel dan uitzondering dat marges van 20% - 50% voor het adverteren van de aanbieding, de betalingsafhandeling en de uitreiking van een voucher worden overeengekomen met de achterliggende leverancier. Los van de mogelijke BTW problemen is het raadselachtig hoe een restaurant een vijf-gangendiner kan aanbieden voor EUR 14,95 (inclusief BTW en bemiddelingsfee).<sup>4</sup>

Kortingsvouchers en telefoonkaarten zijn al jaren te vinden bij de kassa van de supermarkt, maar nemen nu online ook een grote vlucht. In deze relatie is het niet evident dat de tussenpersoon slechts als agent optreedt. Hoe de rechtsbetrekking er wel uit ziet is niet geheel duidelijk, getuige de vele internetfora waarop gevraagd wordt hoe als leverancier om te gaan met de BTW positie en facturering aan de klant en tussenpersoon.<sup>5</sup>

## 2. Juridische afbakening

### 2.1 De commissionairsfictie

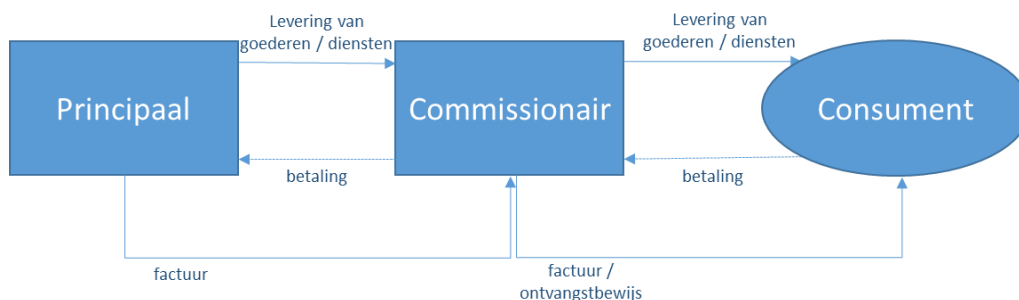
De RL kent voor diensten en leveringen van goederen een aparte commissionairsfictie. Deze zijn opgenomen in respectievelijk artikel 14 lid 2 onderdeel c RL (levering goederen) en artikel 28 RL (diensten). De commissionairsfictie is een regeling die tot doel heeft om eenvoudig overeenkomsten aan te gaan als tussenpersoon met een afnemer, zonder daarbij de uiteindelijke leverancier van het product of dienst in te betrekken. Vaak is het niet wenselijk om de identiteit van de leverancier bekend te maken aan de afnemer. Dit geeft problemen bij de aftrek van voorbelasting door de afnemer indien er geen geldige factuur wordt overlegd waarop de gegevens van de leverancier staan. Dit is opgelost door de commissionair bij fictie aan te merken als leverancier. Zo ontstaat er bij fictie een

<sup>3</sup> Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

<sup>4</sup> Naast Groupon zijn er tal van andere websites die een vergelijkbare opzet hebben, voor vrij extreme voorbeelden zie bijvoorbeeld ook [www.socialdeal.nl](http://www.socialdeal.nl).

<sup>5</sup> Zie bijvoorbeeld het fiscale forum voor ondernemers 'Higher Level' (<https://www.higherlevel.nl/forum/financiering-juridische-en-fiscale-zaken/administratie-en-verzekeringen/verwerking-deal-met-groupon-410240?start=msg410283>), maar ook buitenlandse fora zoals 'UK Business Forums' (<http://www.ukbusinessforums.co.uk/threads/please-help-groupon-vat.222779/page-2>)

ketentransactie waarbij in elke schakel BTW in rekening wordt gebracht over de inkoop en de marge op de bemiddeling richting de volgende schakel (totaalfactuur).<sup>6</sup>



Schematisch. Figuur 1.

De onbekendheid van de klant met de daadwerkelijke leverancier is overigens geen vereiste. De kenbaarheid van de leverancier bij de eindklant staat niet in de weg van toepassing van de fictie.<sup>7</sup> Er moet wel sprake zijn van (i) een transactie door tussenkomst van een tussenpersoon, (ii) die op eigen naam handelt (iii) voor rekening en risico van de opdrachtgever.

Het is opvallend dat de RL voor de commissionairsfictie twee aparte definities gebruikt indien het leveringen van goederen of diensten betreft.

Voor leveringen van goederen is de definitie als volgt in artikel 14, lid 2, onderdeel c RL opgenomen:

*“de overdracht van een goed ingevolge een overeenkomst tot koop of verkoop in commissie”*

Deze definitie is ruim en laat in het midden wat een ‘commissie’ precies inhoudt. Dit in tegenstelling tot de definitie voor diensten, waar in artikel 28 RL de volgende definitie voor is opgenomen:

*“Wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, wordt de betrokken belastingplichtige geacht deze dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht.”*

Het is niet duidelijk waarom de twee definities van elkaar afwijken. Het HvJ heeft echter in de zaak Commissie vs. Luxemburg<sup>8</sup> bepaald dat dezelfde voorwaarden gelden voor goederen en diensten, ook al is de bewoording ten aanzien van diensten duidelijker.

Het begrip ‘tussenpersoon’ is het essentiële kenmerk bij de kwalificatie van de overeenkomst, want de tussenpersoon kan als agent, commissionair of volledig voor eigen rekening en risico handelen. In beginsel is het contract leidend bij de vaststelling. Het contract stelt vaak expliciet vast welke vorm er door partijen is beoogd. Voor de consument is dit niet altijd duidelijk. De RL biedt geen rangorde en geen uitsluitel ten aanzien van het beginsel van *substance over form*. Hoe dit moet worden opgelost is aan de orde gekomen in de zaak Henfling.<sup>9</sup>

<sup>6</sup> Zie bijvoorbeeld Van Hilten en Van Kesteren, 2014, P. 144

<sup>7</sup> Zie Merx, *Commissionair bij fictie, bij fictie dienstverrichter*, WFR 2014/1315 / HvJ 14-07-2011, Henfling, C-464/10 (ECLI:EU:C:2011:489), via [https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/nl/](https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/nl/)

<sup>8</sup> HvJ 04-05-2017, Commissie/Luxemburg, C-274/15 (ECLI:EU:C:2017:333), via [https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/nl/](https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/nl/)

<sup>9</sup> HvJ 14-07-2011, Henfling, C-464/10 (ECLI:EU:C:2011:489), via [https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/nl/](https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/nl/)

In de zaak Henfling is aan het HvJ de vraag gesteld of een zelfstandig exploitant (ofwel tussenpersoon) van een wedkantoor als commissionair handelde. De achtergrond van deze vraag was gelegen in de vrijstelling die geldt voor weddenschappen uit artikel 13, B sub F RL. De vraag die moest worden beantwoord is of de tussenpersoon in deze vrijstelling deelt ten aanzien van zijn marge.

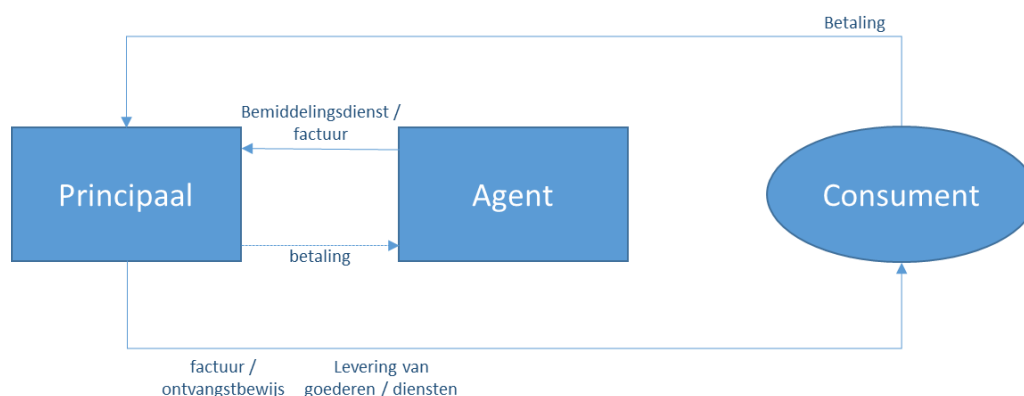
Het HvJ stelt in deze zaak dat hoewel in eerste instantie aan de hand van de betrokken contractuele verhoudingen moet worden uitgelegd of sprake is van een tussenpersoon als bedoeld in artikel 6, lid 4 van de RL, een gedegen en concreet onderzoek ten aanzien van de feiten niet achterwege kan blijven. Indien de praktijk afwijkt van de daadwerkelijke handelingen van de tussenpersoon, dan kan de relatie voor de BTW toch anders uitwerken.

Het HvJ geeft daarbij een lijst met aandachtspunten die relevant zijn in deze specifieke zaak (denk aan vergunningen, uithangborden en andere vermeldingen). Deze lijst met kenmerken impliceert dat het HvJ geen ruimte laat voor de verwijzende rechter of de belastingdienst om uitsluitend op de bepalingen uit het contract af te gaan.

Het voorgaande gaat over de vraag of er al dan niet op eigen naam wordt gehandeld. Er is minder onduidelijkheid over de vraag of ook voor eigen rekening en risico wordt gehandeld. Dat komt doordat het in beginsel niet uitmaakt, als gevolg van de introductie van de fictie. Handelt een tussenpersoon voor rekening van een derde maar op eigen naam, dan is fictie van toepassing. Handelt hij voor eigen rekening, dan is weliswaar de fictie niet van toepassing, maar vindt er een reguliere ketentransactie plaats.<sup>10</sup>

## 2.2 De agent

Een agent is qua handeling vergelijkbaar met een commissionair. Beide figuren beogen een prestatie van een andere ondernemer te verkopen. Beide figuren krijgen ook een vergoeding voor bemiddeling. Voor de BTW is het begrip agent eigenlijk niets anders dan een persoon die - in zekere zin - reclame voor je maakt, jouw producten probeert te verkopen en contracten laat aangaan tussen de eindklant en de leverancier. Je herkent de agent aan het feit dat hij niet in eigen naam en niet voor eigen rekening handelt, maar op naam en rekening en risico van degene die het product of de dienst zou willen verkopen.



Schematisch. Figuur 2.

<sup>10</sup> Merkkx, *Opnieuw uitvoerige 'uitvoering' nodig in de BTW*, WFR 2014/1315



Voor de BTW vinden er twee transacties plaats indien de bemiddeling van de agent succesvol is. Een factuur voor de prestatie gaat van de leverancier naar de klant en een factuur voor bemiddeling gaat naar de leverancier.

Indien de bemiddelingsdienst ontbreekt, dan is er mogelijk geen sprake van een economische activiteit in de zin van de BTW ten aanzien van de tussenpersoon. Dit stelt Zadelhoff in zijn noot bij een zaak van de HR over de in- en verkoop van prepaid telecommunicatiediensten.<sup>11</sup> Het gaat dan specifiek om de situatie dat de tussenpersoon koopt en verkoopt voor eigen rekening en risico. Dit brengt mee dat de tussenpersoon geen recht heeft op aftrek van voorbelasting.

In de zaak GFKL Financial Services<sup>12</sup> is door het HvJ inderdaad bepaald dat een cessie van vorderingen tegen een betaling van een prijs onder de nominale waarde niet als economische activiteit kwalificeert. Of deze zaak breder uitgelegd moet worden dan uitsluitend in het licht van de BTW vrijgestelde handel in vorderingen is de vraag. Het leidt tot allerlei problemen bij de tussenpersoon indien er op dat niveau geen economische activiteit plaatsvindt en er dus geen aftrek van voorbelasting kan worden geclaimd. In de nader te bespreken voucher richtlijn (VRL)<sup>13</sup> en het Nederlandse telefoonkaartenbesluit wordt de tussenpersoon in ieder geval niet uitgesloten van deelname aan het economische verkeer.<sup>14</sup> Zie bijvoorbeeld het nieuwe artikel 30ter, lid 2 VRL waarin expliciet staat vermeld dat de overdracht van een voucher voor enkelvoudig gebruik wordt gezien als een daadwerkelijke levering van het onderliggende goed of de dienst.

#### *Verskil met ketentransactie*

Uit de zaak Lebara<sup>15</sup> blijkt dat het niet altijd eenvoudig is om vast te stellen of er sprake is van een agent of commissionair, of dat er simpelweg sprake is van een ketentransactie (handelen in eigen naam en voor eigen rekening en risico).

In de zaak Lebara ging het om de verkoop van telefoonkaarten door tussenkomst van diverse partijen. Het kon per telefoonkaart verschillen hoe de keten tot de eindklant tot stand kwam. De Engelse Belastingdienst onderkende dat er sprake was van een levering tussen Lebara (Verenigd Koninkrijk) en de tussenhandelaar (of tussenhandelaren) van telefoonkaarten. Daarnaast veronderstelde de Engelse Belastingdienst ook een levering van telecommunicatiediensten tussen Lebara en de uiteindelijke gebruiker van het beltegoed. Dit laatste was voordelig omdat de eerste levering (van een telecommunicatiedienst aan een distributeur) belast was in het land van de afnemer (veelal niet-VK), terwijl de dienst verricht aan de consument (destijds) in het land van de dienstverrichter (VK) werd belast, waardoor de Engelse Belastingdienst deze omzet aan Engelse btw kon onderwerpen.

Lebara maakt voor de geleverde telecommunicatiediensten gebruik van een internationaal (telecommunicatie-)netwerk van derden. Lebara verkoopt telefoonkaarten die het recht geven om een verbinding te maken met de schakelcentrale van Lebara, zodat een (inter-)nationaal gesprek gevoerd kan worden. De verkoop van telefoonkaarten gaat onder meer via tussenpersonen. De relatie tussen Lebara, de tussenpersoon en de uiteindelijke afnemer van telecommunicatiediensten is niet helder voor de verwijzende rechter. De vraag rijst of Lebara

<sup>11</sup> Noot bij Hoge Raad, 21-11-2014, BNB 2015/30 (ECLI:NL:HR:2014:3325)

<sup>12</sup> HvJ 27-10-2011, GFKL Financial Services, C-93/10 (ECLI:EU:C:2011:700), via [https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/nl/](https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/nl/)

<sup>13</sup> RICHTLIJN (EU) 2016/1065 VAN DE RAAD, 27 juni 2016, tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat de behandeling van vouchers betreft

<sup>14</sup> Staatssecretaris van Financiën, 25 januari 2013, BLKB2013/82M, Omzetbelasting, heffing van omzetbelasting ten aanzien van telefoonkaarten en mobiele telefoonabonnementen, zoals laatstelijk gewijzigd bij besluit van 28 september 2015, nr. BLKB 2015/1158M

<sup>15</sup> HvJ 03-05-2012, Lebara, C-520/10, (ECLI:EU:C:2012:264), via [https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/nl/](https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/nl/)

twee prestaties verricht, te weten (i) een prestatie op het tijdstip van de initiële verkoop van de telefoonkaart aan de tussenpersoon en (ii) een prestatie door de tussenpersoon aan de eindklant, of slechts een prestatie direct aan de eindklant. Vervolgens was de vraag aan het HvJ wat daarbij de maatstaf van heffing is in de keten.

Het HvJ stelt vast dat de telefoonkaart als SVP kwalificeert, nu vooraf de vaststaat dat de telefoonkaart voor één enkel doel is bestemd tegen vooraf vastgestelde tarieven (niet in geschil). Verder staat vast dat Lebara niet veel grip heeft op de distributieketen. Dat wil zeggen, de telefoonkaarten kunnen via meerdere tussenhandelaren worden verkocht aan de uiteindelijke gebruiker van de telefoondienst, waarbij deze handelaren voor eigen rekening en risico handelen en Lebara de prijs per transactie niet kent.

Het HvJ komt tot de conclusie dat een dienst slechts belastbaar is wanneer deze dienst onder bezwarende titel wordt verricht. De relatie tussen Lebara en de eindklant komt voor de BTW eigenlijk niet tot stand, want het maakt de facto Lebara niet uit wie er in de keten gebruik gaat maken van het beltegoed. Het HvJ stelt dat Lebara slechts een betaling ontvangt in de eerste schakel van de keten. Lebara verstrekt in ruil (onder bezwarende titel) de benodigde informatie om te kunnen bellen. De vervolgbetalingen kunnen daarom niet worden aangemerkt als betaling van de eindgebruiker aan Lebara, ook al zit er in die betaling een indirecte vergoeding aan Lebara verwerkt.

De zaak Lebara is nog steeds leidend bij de bepaling van de keten bij de verkoop van SPV's door telecomproviders. Zie ook het telecombesluit van de Staatssecretaris van Financiën van 25 januari 2013 (zoals laatstelijk gewijzigd op 28 september 2015).<sup>16</sup>

## 2.3 Veilingregeling

De Nederlandse wet kent een regeling voor veilingen. Het principe van een veiling geeft voor de BTW een aantal problemen. Immers, de veiling heeft geen intentie om als eigenaar over de verhandelde goederen te beschikken. Het is per definitie een bemiddelingsdienst waar de verkoper bekend kan zijn, maar veelal wil de verkoper juist in de anonimiteit blijven.

Indien de veilingmeester als agent wordt beschouwd, dan is de anonimiteit van de verkoper niet gewaarborgd. Immers, de veilingmeester moet dan op naam van de verkoper optreden, en dat is juist niet de bedoeling. Om administratieve problemen te voorkomen, en uniformiteit te waarborgen, kent Nederland een veilingregeling die de transactie via een veiling kwalificeert als een levering via een commissionair (artikel 3, lid 5 Wet OB 1968). In de RL is geen veilingregeling opgenomen. Echter in de literatuur wordt aangenomen dat deze regeling prima geschaard kan worden onder de commissionairsbepaling uit artikel 14 van de RL.<sup>17</sup> Gelet op het doel en strekking van beide regeling is deze conclusie inderdaad verdedigbaar. Bij de verkoop door particulieren via een veiling wordt in deze verhandeling niet stilgestaan.

Deze regeling is in de wet gekomen voor traditionele veilinghuizen. Op internet zijn tal van websites in opkomst die eenzelfde doel beogen. Hier is de veilingregeling - naar het oordeel van deze websites - echter niet van toepassing. Dit zal in paragraaf 3.2 nader worden belicht.

<sup>16</sup> Staatssecretaris van Financiën, 25 januari 2013, BLKB2013/82M, Omzetbelasting, heffing van omzetbelasting ten aanzien van telefoonkaarten en mobiele telefoonabonnementen, zoals laatstelijk gewijzigd bij besluit van 28 september 2015, nr. BLKB 2015/1158M

<sup>17</sup> Zie bijvoorbeeld Van Hilten en Van Kesteren, 2014, P. 143

## 2.4 Vouchers en de voucherrichtlijn

Op 27 juni 2016 heeft de Raad van de Europese Unie, onder Nederlands voorzitterschap, een voucher richtlijn aangenomen.<sup>18</sup> Een Europese 'richtlijn' heeft geen directe werking. EU-landen dienen dus de VRL om te zetten in nationaal recht.

Indien dit uiterlijk per 31 december 2018 door alle EU lidstaten is gedaan, dan is de beoogde uitwerking dat uiteindelijk maar één keer BTW geheven wordt wanneer gebruik wordt gemaakt van een voucher, gelijk aan bijvoorbeeld een contante of pinbetaling.<sup>19</sup> Het is door Nederland gepercipieerd als overwinning, nu in EU-verband het lastig is om tot dergelijke regelingen te komen bij gebrek aan unanimiteit en - wellicht - vertrouwen tussen lidstaten. Door het bedrijfsleven en in de literatuur wordt de VRL in zekere zin gezien als pyrrusoverwinning, omdat er nog wat praktijkvragen openstaan.<sup>20</sup>

De originele gedachte was namelijk om volledige duidelijkheid te scheppen tussen lidstaten ten aanzien van het tijdstip van heffen bij de uitgifte, dooruitgifte en inwisselen van vouchers. Als uitvloeisel van deze onduidelijkheid kwam er in de praktijk dubbele heffing voor en ondervonden sommige bedrijven een concurrentienadeel ten aanzien van buitenlandse concurrenten.<sup>21</sup> Volledige duidelijkheid verkrijgen is echter niet gelukt in de praktijk. De VRL is erg summier en biedt in de compromissfeer nog veel ruimte voor interpretatie.

Een expliciete uitzondering geldt bijvoorbeeld voor kortingsvouchers, dus vouchers die geen recht geven op een prestatie. We weten na de zaak *Boots Company Ltd.*<sup>22</sup> dat een korting in principe de maatstaf van heffing voor de BTW verlaagt, maar er zijn nog steeds situaties denkbaar waarbij het onduidelijk is hoe de BTW heffing dient te verlopen. Er kan bijvoorbeeld sprake zijn van een voucher die recht geeft op korting en/of recht geeft op levering. Ook is de keten belangrijk. Waar het vooral mis kan gaan is bij een kortingsvoucher waarbij de korting wordt gedragen door een andere partij dan degene die de prestatie levert.

Er wordt in dit verband overigens steeds meer zekerheid verkregen van het HvJ. Onlangs is in de zaak *Boehringer*<sup>23</sup> nog bepaald dat ook in een meer-partijen-situatie (drie of meer) een korting kan leiden tot een verlaging van de maatstaf van heffing. Dit in het verlengde van de zaak *Elida Gibbs*<sup>24</sup>, mits er sprake is van een keten en niet van dienstverlening die de keten ondersteunt. Dit laatste blijkt uit *Ibero Tours*<sup>25</sup> waarin een reisbureau voor eigen rekening een korting gaf aan een consument die een reis afnam bij een leverancier (in een duidelijke agent situatie).

De VRL zou duidelijke regels kunnen omvatten die voor eens en altijd duidelijk maken in welke situatie de maatstaf van heffing wordt verlaagd bij een indirecte korting. Nu zijn er nog situaties denkbaar waarbij er sprake is van een lange distributieketen waarin kortingscorrecties plaatsvinden, of situaties dat er meerdere lidstaten betrokken zijn waarbij er een mismatch ontstaat in afgedragen BTW en afgetrokken BTW.

<sup>18</sup> RICHTLIJN (EU) 2016/1065 VAN DE RAAD, 27 juni 2016, tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat de behandeling van vouchers betreft

<sup>19</sup> Zie <https://www.rijksoverheid.nl/actueel/nieuws/2016/06/28/richtlijnvoorstel-voor-BTW-op-vouchers>

<sup>20</sup> Zie bijvoorbeeld Mr. J.B.O. Bijl (EY), The European Union's new VAT rules for vouchers: the emperor's new clothes? *International VAT Monitor* 2016 nr. 6, November/December 2016, p. 407-410

<sup>21</sup> Zie voorstelrichtlijn van de Europese Commissie tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat de behandeling van vouchers betreft, COM(2012)206 final, p.12, via <http://ec.europa.eu>.

<sup>22</sup> HvJ 27-03-1990, *Boots Company*, C-126/88 (ECLI:EU:C:1990:136), via [https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/nl/](https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/nl/)

<sup>23</sup> HvJ 20-12-2017, *Boehringer Ingelheim Pharma*, C-462/16 (ECLI:EU:C:2017:1006), via [https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/nl/](https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/nl/)

<sup>24</sup> HvJ 24-10-1996, *Elida Gibbs*, C-317/94, (ECLI:EU:C:1996:400), via [https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/nl/](https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/nl/)

<sup>25</sup> HvJ 16 januari 2014, *Ibero Tours*, C-300/12 (ECLI:EU:C:2014:8), via [https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/nl/](https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/nl/)

Een voorbeeld ontleend uit de oorspronkelijke VRL<sup>26</sup> (voorstel uit 2012) kan dit verduidelijken:



Schematisch. Figuur 3.

In bovenstaande keten deelt de fabrikant een gratis kortingsvoucher van 5 EUR uit via een lokale krant. De consument gaat hier op in. De voucher wordt als deel van de betaling aanvaard door de Detailhandelaar, die op zijn beurt de Fabrikant om een vergoeding vraagt. De kortingsvoucher fungeert hier in zekere zin als waardepapier voor de Detailhandelaar die ook over EUR 100 BTW afdraagt.

Onder huidig recht kan de fabrikant deze terugbetaling gebruiken om de maatstaf van heffing voor de levering aan G1 te verminderen. Wanneer de consument een belastingplichtige is met recht op aftrek van de voorbelasting of wanneer de toeleveringsketen zich over meer dan een lidstaat uitstrekt, dan is er sprake van een mismatch in afgedragen belasting en afgetrokken belasting. Immers, de Detailhandelaar / eindklant draagt in dat geval geen BTW af in het land van vestiging van de Fabrikant, terwijl de Fabrikant recht heeft op een vermindering van de maatstaf van heffing bij de levering aan Groothandelaar 1 (van EUR 70 naar EUR 65 inclusief BTW). Groothandelaar 1 claimt echter gewoon over EUR 70 (inclusief BTW) aftrek. Bij een transactie met een consument in één lidstaat, betaalt de consument over EUR 95 BTW en komt deze maatstaf van heffing correctie (van EUR 5, inclusief BTW) ook toe aan de partij die in de korting voorziet (i.e. de Fabrikant). Die mismatch wordt in een één-land-situatie met een reguliere consument opgelost doordat de Detailhandelaar wel over EUR 100 BTW afdraagt.

In de oude voorgestelde VRL voorstel werd deze mismatch opgelost door de inwisseling van de voucher aan te merken als een dienst van de Detailhandelaar aan de Fabrikant.<sup>27</sup> Dit voorstel heeft de nieuwe VRL echter niet gehaald en het probleem blijft zich daarom voordoen. Kortom, als er sprake is van verschillende tussenpersonen in een keten, dan is het lastig om met de gewijzigde VRL en de geldende jurisprudentie in de hand een sluitend

<sup>26</sup> Zie voorstelrichtlijn van de Europese Commissie tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat de behandeling van vouchers betreft, COM(2012)206 final, p.9/10, via <http://ec.europa.eu>.

<sup>27</sup> De Fabrikant krijgt een factuur voor EUR 5 van de Detailhandelaar en trekt de in dat bedrag vervatte BTW vervolgens af. Indien er sprake is van een buitenlandse Detailhandelaar, dan is er simpelweg sprake van de toepassing van de verleggingsregeling, wat eenzelfde uitkomst tot gevolg heeft.

oordeel te vellen waarbij de lidstaat van de uitgever van de voucher geen heffingslek ziet optreden.<sup>28</sup>

Een ander probleem kan ontstaan indien ondernemers vouchers uitgeven die in eerste instantie als SPV zijn vormgegeven, maar in de praktijk ook gebruikt kunnen worden voor de afname van andere producten. Het onderscheid dat in de VRL wordt gemaakt tussen een SPV en MPV is nogal arbitrair. Het zou mogelijk zuiverder zijn geweest om het onderscheid tussen SPV en MPV op te heffen, ook bijvoorbeeld ten aanzien van het niet-inwisselen. Nu ontstaat er een verschil tussen verlopen SPV's en MPV's.

Ook is in de literatuur de vraag opgeworpen of de relatie tot betaalmiddelen niet nader moet worden uitgewerkt, ofwel wanneer een SPV al dan niet als betaalmiddel kwalificeert. Dit is een van de onzekerheden die wel in de concept-VRL in 2012 zijn meegenomen, maar die in de definitieve vorm in 2016 niet is blijven bestaan.<sup>29</sup> Dit is zonde, want het onderscheid tussen voucher en betaalmiddel is niet duidelijk. Het essentiële karakter van het instrument is bepalend. Zo wordt een betaalmiddel pas als zodanig gekwalificeerd als het recht op de prestatie pas ontstaat op het moment dat wordt betaald. Bij SPV's en MPV's ontstaat dat recht bij de uitgifte van de voucher (want dan vindt een betaling plaats in Euro of andere valuta/betaalmiddel), alleen is er bij MPV's nog een uitstel van belastingheffing door de onzekerheid ten aanzien van het toe te passen tarief en/of betrokken lidstaat.<sup>30</sup>

Op basis van de VRL is het dus nog steeds mogelijk voor landen om de nieuwe regels anders uit te leggen en aanvullingen te doen die leiden tot dubbele heffing of geen heffing. Voor ondernemers is het cruciaal om duidelijkheid te krijgen, zodat er geen ruimte is voor willekeur.

Wat er wel in de VRL wordt geregeld is de definitie van SPV's en MPV's. Volgens de VRL is een voucher een instrument ten aanzien waarvan de verplichting bestaat dat instrument als tegenprestatie of gedeeltelijke tegenprestatie voor prestaties te aanvaarden en waarbij de te verrichten prestaties, of de identiteit van de potentiële verrichters ervan, vermeld staan op het instrument zelf of in de bijbehorende documentatie, inclusief de voorwaarden voor het gebruik van het instrument.

In de toelichting staat dat een voucher zowel een fysieke als elektronische verschijningsvorm kan aannemen. Daarnaast is eigenlijk de verschijningsvorm niet zo relevant, maar meer de intentie van partijen. Er dient met andere woorden een betaling plaats te vinden die recht geeft op een definieerbare (SPV) of ondefinieerbare (MPV) transactie. Meer specifiek, bij een SPV moet de plaats van de prestatie evenals het bedrag van de over die goederen of diensten verschuldigde BTW bekend zijn op het tijdstip van uitgifte van de voucher. Er is sprake van een MPV indien dat niet het geval is ('*catch all*'). Deze definitie is een vertaling van de regels zoals neergelegd door het HvJ in onder meer de zaken BUPA<sup>31</sup> (Ro. 48) en Orfey Bulgaria<sup>32</sup> (Ro. 40). Hierin stelt het HvJ dat voor het verschuldigd worden van BTW alle relevante elementen van het belastbare feit, dat wil zeggen van de prestatie reeds bekend

<sup>28</sup> Zie ook de Memorie van Toelichting Nederlandse implementatie VRL, Tweede Kamer, vergaderjaar 2016–2017, 34 755, nr. 3, via <https://zoek.officielebekendmakingen.nl> en Nota n.a.v. het verslag implementatie VRL, Tweede Kamer, vergaderjaar 2016–2017, 34 755, nr. 5, via <https://zoek.officielebekendmakingen.nl>. Dit laatste kamerstuk gaat in op kortingsvouchers, maar de staatssecretaris gaat niet in op mismatches tussen lidstaten. Er wordt uitsluitend gesproken over onbekendheid met belastingontwijking via kortingsvouchers en dat er simpelweg geen harmonisatie mogelijk bleek tussen lidstaten om de behandeling van kortingsvouchers, toegangsbewijzen en vervoersbewijzen te regelen.

<sup>29</sup> Zie voorstel een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat de behandeling van vouchers betreft, COM(2012)206 final, p.7, via <http://ec.europa.eu>

<sup>30</sup> Zie ook mr. S. van der Hoeven en drs. T. Braakman, De toekomstige BTW-behandeling van vouchers: alles helder?, WFR 2013/1257

<sup>31</sup> HvJ 21-02-2006, BUPA Hospitals, C-419/02 (ECLI:EU:C:2006:122), via [https://curia.europa.eu/jcms/jcms/i\\_6/nl/](https://curia.europa.eu/jcms/jcms/i_6/nl/)

<sup>32</sup> HvJ 19-12-2012, Orfey Bulgaria, C-549/11 (ECLI:EU:C:2012:832), via [https://curia.europa.eu/jcms/jcms/i\\_6/nl/](https://curia.europa.eu/jcms/jcms/i_6/nl/)

zijn en aldus de goederen of de diensten op het tijdstip van de vooruitbetaling nauwkeurig zijn omschreven.

## 2.5 Commissionairsfictie in de telecomsector

Met ingang van 1 januari 2015 is er naast een wijziging in de plaats van dienst voor telecommunicatie-, omroep- en langs elektronische weg verrichte diensten ook een commissionairsfictie geïntroduceerd in artikel 9 bis BTW-uitvoeringsverordening (hierna: 'Telecom-commissionairsfictie'):

*“Wanneer de omroep- of elektronische diensten van een dienstverrichter worden aangeboden via het telecommunicatienetwerk, een interface of een portaal zoals een marktplaats voor applicaties die eigendom is van een tussenpersoon of een derde partij die betrokken is bij de dienst, wordt de tussenpersoon of de derde partij voor de toepassing van artikel 28 van Richtlijn 2006/112/EG geacht in eigen naam maar voor rekening van de dienstverrichter te handelen tenzij laatstgenoemde, met betrekking tot de eindgebruiker, uitdrukkelijk is aangewezen als degene die de dienst verleent.”*

Een nadere analyse van deze complexe regelgeving is onder andere gemaakt door Merx in het Weekblad Fiscaal Recht.<sup>33</sup> De uitwerking en volledigheid van de regeling zal niet in deze verhandeling worden meegenomen, nu zij in haar artikel al op verschillende problemen stuit met de nieuwe regeling. Deze Telecom-commissionairsfictie geeft mogelijk wel een oplossing voor de probleemstelling van deze verhandeling. Vandaar dat een korte weergave van de achtergrond niet kan ontbreken.

Naast een verschuiving van de plaats van dienst naar het land van de afnemer, zal door de Telecom-commissionairsfictie een keten van transacties per schakel leiden tot een aparte BTW belaste dienst, ongeacht of er sprake is van het op eigen naam handelen van de tussenpersoon. Dat is het kenmerk van deze fictie en dit is vergelijkbaar met de andere commissionairsficties. De achtergrond van de Telecom-commissionairsfictie is gelegen in de onzekerheid over de status van de afnemer, zowel ten aanzien van de feitelijke plaats waar diegene is gevestigd als ten aanzien van het kunnen overleggen van een geldig BTW-nummer. Om discussies tussen lidstaten te voorkomen, biedt de commissionairsfictie uitkomst. Dan ontstaat er geen situatie waarin een dienstverlener moeite heeft om de status van zijn afnemer te bepalen indien er een agent tussen zit en vice versa, een afnemer weet per definitie wie zijn leverancier is. De agent wordt immers als de afnemer aangemerkt, en daarmee is de directe relatie per schakel een feit. Indien de agent geen BTW-nummer overlegt, dan is simpelweg BTW verschuldigd in het land van die afnemer, en niet het land van de laatste schakel. De agent draagt vervolgens op zijn beurt zorg voor de juiste BTW heffing in die (laatste) schakel.

Een belangrijk kenmerk voor deze verhandeling is nog dat de Telecom-commissionairsfictie niet geldt voor prestaties die slechts via een telecommunicatienetwerk geleverd worden, dus waarbij de telecommunicatiedienst zelf ondergeschikt is. Uitsluitend diensten als bedoeld in artikel 24, lid 2 RL (artikel 2a Wet OB 1968) worden dus onder de Telecom-commissionairsfictie geschaard.<sup>34</sup>

Deze regeling lijkt de kern te raken van de probleemstelling van deze verhandeling. Er is bij telecommunicatiediensten (en andere diensten die hierdoor geraakt worden) sprake van een

<sup>33</sup> Merx, *Commissionair bij fictie, bij fictie dienstverrichter*, WFR 2014/1315

<sup>34</sup> Voor de volledigheid: een bestelling van een prestatie in een online winkel is dus géén telecommunicatiedienst.

bewijsprobleem en sprake van vluchtigheid in de transacties. De Raad van de Europese Unie heeft dus besloten het verschil tussen agent en commissionair op te heffen. Waarom hier geen algemene regel van maken indien het via internet verkochte leveringen of diensten betreft?

### 3. Toepassing in de praktijk

#### 3.1. Groupon

Groupon is een Amerikaanse marketingonderneming. Het concept van deze online onderneming is simpel. Een gebruiker meldt zich aan via de website van Groupon en ontvangt periodiek een aanbieding voor een product of dienst geldig in de directe woonomgeving van de gebruiker. Daarnaast kan men eenvoudig op de hoogte gehouden worden van web-aanbiedingen en aanbiedingen in andere regio's. Het maakt Groupon niet zoveel uit wat er wordt aangeboden; de diversiteit is enorm.

Groupon onderscheidt zich sterk van andere aanbieders door de nadruk te leggen op het groepsgevoel. Een deal gaat pas door indien er zich meerdere gebruikers hebben gemeld. Dit is anders dan sommige concurrenten die zich onderscheiden door tijdsafhankelijke aanbiedingen. In de praktijk zijn door de jaren heen aanbieders als gevolg van de hevige online concurrentiestrijd om de klant, allerlei vormen gaan combineren.

Wat Groupon vanuit het oogpunt van de BTW kenmerkt, is dat ze op het eerste gezicht beogen als agent op te treden. Groupon wil in ieder geval niet als commissionair worden gezien volgens de eigen algemene voorwaarden.

De algemene voorwaarden voor 'partners' bevat het volgende artikel (onderstreping van mijn hand):

*"4.3. BTW en facturen (1) Groupon is aansprakelijk voor het BTW-bedrag dat zij volgens de op deze Overeenkomst toepasselijke wetgeving verschuldigd is. De Partner is aansprakelijk voor het BTW-bedrag dat hij volgens de op deze Overeenkomst toepasselijke wetgeving verschuldigd is. Indien de toepasselijke BTW-wetgeving zodanig verandert dat Groupon aansprakelijk wordt voor de betaling van BTW die voorheen verschuldigd was (of gepland was verschuldigd te zijn) door de Partner, stemt de Partner ermee in dat het Groupon is toegestaan de financiële bepalingen van deze Overeenkomst eenzijdig te veranderen, zodat het resultaat wordt bereikt dat zonder de wijziging in de BTW-wetgeving bereikt zou zijn geweest. (2) Groupon stuurt een factuur aan de Partner, conform de toepasselijke wetgeving. (3) De Partner verschaft Voucherverkrijgers een factuur, conform de toepasselijke wetgeving."*

De algemene voorwaarden met betrekking tot afnemers van vouchers bevat onder meer de volgende bepaling:

*"Alle Vouchers die door Groupon worden verkocht zijn zgn. 'multi-purpose' Vouchers die hetzij bij de Onderneming hetzij bij Groupon Shop kunnen worden ingewisseld."*

Ook interessant zijn de algemene voorwaarden bij de 'online booking tool' (onderstreping van mijn hand):

“1.2. *Wat wij doen: wij bieden een platform (inclusief deze site, mobiele applicaties etc.) waarop wij, onze lokale aangesloten maatschappijen en andere verkopers (gezamenlijk “Verkopers”) aanbiedingen kunnen plaatsen voor vouchers, deals, goederen, uitstapjes en andere producten (gezamenlijk “Items”). Als aanbieder van het platform helpen we transacties voor Items op ons platform te faciliteren. Wij treden nooit op als koper en zijn gewoonlijk niet de Verkoper; wij bieden een ontmoetingsplaats waar Verkopers en jij kunnen onderhandelen en transacties tot stand kunnen brengen. Dit betekent dat je ter aanvulling op deze Overeenkomst, andere contractuele relaties hebt met verschillende rechtspersonen wanneer u interacties hebt op de Site.* 1.3. *Wat zijn alle wettelijke relaties?: Ongeacht welk Item u koopt via de Site, is deze koop onderhevig aan de algemene voorwaarden van die Verkoper. Aangezien Groupon International gewoonlijk niet de Verkoper is, betekent dit dat jouw verkoopovereenkomst hoogst waarschijnlijk met een andere rechtspersoon zal zijn (vaak een bedrijf binnen de Groupon Group). Met als doel dat je de juridische relaties die betrokken zijn bij de wettelijke structuur van de Groupon International marktplaats beter kunt begrijpen, hebben we de relevante informatie hierin de FAQ uiteengezet. Maar wij wijzen je erop dat overeenkomsten die gesloten worden bij de afronding van een verkoop van Items uitsluitend tussen jou en de Verkoper van dat Item (en NIET Groupon International, tenzij Groupon International de verkoper is) worden getroffen. De Verkoper is verantwoordelijk voor de verkoop en de afhandeling van claims of andere kwesties die voortkomen uit of ontstaan in verband met de overeenkomst tussen de Verkoper en jou. Wij wijzen er ook op dat met betrekking tot de aankoop van een Voucher, er behalve de verkoopovereenkomst die je hebt met de Verkoper van de Voucher, ook een overeenkomst is tussen jou en het bedrijf dat de Producten in feite levert wanneer je de Voucher inruilt bij dat bedrijf (het “Bedrijf”). Met betrekking tot Vouchers aanvaarden wij noch de Verkoper enige verantwoordelijkheid voor contracten betreffende de inruil van uw Voucher bij een Bedrijf. Tot slot is het belangrijk dat je begrijpt dat wij in geen geval de agent zijn van de Verkoper of het Bedrijf. 1.4. *Wat we ook doen: wij kunnen een forum bieden om gebruikerscontent te plaatsen en om je nieuwsbrieven en overige communicatie toe te sturen. Om je e-mails te sturen, moeten we een aantal dingen over je weten. Raadpleeg onze Privacyverklaring voor details over onze werkwijzen met betrekking tot verzameling en verwerking van gegevens.*”<sup>35</sup>*

Deze algemene voorwaarden zijn tegenstrijdig. Groupon handelt niet als commissionair op eigen naam en voor rekening van de verkoper van de diensten of producten, maar ze treden conform hun eigen algemene voorwaarden ook niet op als agent. De algemene voorwaarden gaan uit van een hele andere rechtsfiguur, waarbij Groupon slechts ruimte op de website aanbiedt voor ondernemers om hun diensten of producten aan te bieden, gelijk aan Ebay of Marktplaats.

Dit strookt mijns inziens niet met de feitelijke situatie. Immers, de klant rekent af met Groupon en Groupon rekent vervolgens af met de verkoper, na aftrek van een commissie. De leverancier is vervolgens gehouden om het product of de dienst te leveren. Een van de twee rechtsfiguren (commissionair of agent) zou toch van toepassing moeten zijn?

Indien Groupon inderdaad geen tussenpersoon is die als commissionair kwalificeert, maar een tussenpersoon die zuiver als marktplaats opereert, dan is er simpelweg sprake van een e-commerce dienst. Indien we uitgaan van een marge van 50%, dan is de BTW heffing als volgt.

<sup>35</sup> [https://reserveren.groupon.nl/client\\_terms](https://reserveren.groupon.nl/client_terms)



- Aankoop product (normale prijs): EUR 100 (incl. BTW)
- Korting verleend door leverancier: EUR 50 (incl. BTW)
- Marge Groupon: EUR 25 (excl. EUR 5,25 BTW)
- Omzet leverancier: EUR 25 (incl. BTW)

De factuur zou EUR 50 (incl. BTW) moeten bedragen richting de uiteindelijke afnemer (veelal een consument). Immers, artikel 79 RL schrijft voor dat een directe prijskorting niet tot de maatstaf van heffing behoort.

In deze heffingsmaatstaf zit EUR 8,67 aan BTW, af te dragen door de leverancier. De leverancier is ook EUR 5,25 aan BTW kwijt aan Groupon over de 'bemiddelingsfee'. De leverancier houdt dus een vordering op Groupon van EUR 25 -/- EUR 5,25 = EUR 19,75. De vordering op de Belastingdienst bedraagt EUR 5,25 (dit de teruggaaf van de btw die werd betaald aan Groupon) en een schuld aan de Belastingdienst van EUR 8,67. Dus de leverancier verdient EUR 16,33, hetgeen klopt aangezien dit precies het netto bedrag is dat overblijft nadat de btw uit de EUR 25 is afgedragen.

Indien Groupon als commissionair kwalificeert, of als de hele transactie simpelweg kwalificeert als een ketentransactie, dan werkt bovenstaande als volgt uit.

De factuur richting de klant is nog steeds EUR 50, inclusief BTW. Deze wordt uitgereikt door Groupon. Groupon is EUR 8,67 verschuldigd aan de Belastingdienst en houdt netto EUR 41,32 over. Groupon wil nog steeds EUR 25 verdienen, maar er is sprake van een (fictieve) ketentransactie. De leverancier zal dus aan Groupon een factuur uitreiken van EUR 50, inclusief EUR 8,67 aan BTW. Vervolgens reikt Groupon een factuur uit van EUR 25 + EUR 5,25 BTW aan de leverancier. Beide transacties zijn aftrekbaar voor de BTW. Dit werkt voor de BTW net even iets anders uit, maar het resultaat is hetzelfde. Op grond van de VRL<sup>36</sup> is het niet mogelijk voor de leverancier om een netto factuur uit te reiken voor de prestatie minus de bemiddelingsfee, nu de prestatie van de leverancier aan Groupon qua waarde gelijk moet zijn aan de voucherwaarde (zie hieronder nader toegelicht). Uiteraard kan er wel gebruik worden gemaakt van een factuur met daarop de prestaties die over en weer worden verricht.

In dit voorbeeld gaan we uit van een SPV. Indien het een MPV betreft, dan wordt het anders. In dat geval is Groupon op basis van de VRL geen BTW verschuldigd over de uitreiking van de voucher. Indien de klant de voucher inwisselt, dan wordt door de leverancier EUR 8,67 aan BTW afgedragen. Indien de klant de voucher niet inwisselt, heeft de leverancier geen BTW afdracht plicht volgens de VRL. Ook hier is een tussenvariant mogelijk, waarbij de leverancier een MPV uitreikt aan de klant, en Groupon een met BTW belaste bemiddelingsdienst levert.

Indien de zaak Henfling<sup>37</sup> op deze situatie wordt toegepast, is het naar mijn mening duidelijk dat de algemene voorwaarden mogen worden genegeerd, want duidelijk is dat deze tegenstrijdig zijn. Als er sprake is van (i) een transactie door tussenkomst van een tussenpersoon, (ii) die op eigen naam handelt (iii) voor rekening en risico van de opdrachtgever, dan treedt Groupon op als commissionair. De online actie vermeldt echter altijd van wie de achterliggende partij is. De commissionairsfictie uit artikel 14 of 28 RL lijkt hier dus niet op te gaan. Ook de Telecom-commissionairsfictie uit artikel art. 9bis BTW-

<sup>36</sup> RICHTLIJN (EU) 2016/1065 VAN DE RAAD, 27 juni 2016, tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat de behandeling van vouchers betreft

<sup>37</sup> HvJ 14-07-2011, Henfling, C-464/10 (ECLI:EU:C:2011:489), via [https://curia.europa.eu/jcms/jcms/i\\_6/nl/](https://curia.europa.eu/jcms/jcms/i_6/nl/)

uitvoeringsverordening gaat niet op, nu er hier geen sprake is van een telecommunicatie(hoofd-)dienst maar een andersoortige prestatie via een online omgeving.

Groupon kan als agent opereren. In dat geval zit Groupon er niet als schakel tussen. Maar de relatie tussen Groupon en de leverancier is dusdanig verweven dat op grond van de zaak Lebara, ook gesteld kan worden dat er simpelweg sprake is van een levering door de leverancier aan Groupon en vervolgens een levering door Groupon aan de eindklant. Immers, het maakt de leverancier niet zoveel uit aan wie Groupon de producten of diensten zal verkopen. De leverancier heeft hier ook weinig zeggenschap in op grond van de algemene voorwaarden. Er wordt tussen de leverancier en Groupon afgesproken dat de leverancier zal leveren conform de afspraken tussen deze partijen (levering / duur / kwantiteit). Verder regelt Groupon de betaling, de reservering van de dienst (indien van toepassing) en de verdere afhandeling met de leverancier. In dat geval zou er dus weer wel een keten van transacties zijn waar Groupon deel van uitmaakt.

In veel gevallen is er bovendien ook nog sprake van een SPV, terwijl de algemene voorwaarden uitgaan van een MPV bij alle aangeboden producten en diensten. Een additioneel risico, want de zowel Groupon als de leverancier zullen BTW verschuldigd zijn ten tijde van de levering van de voucher indien er inderdaad sprake is van een SPV. Dit is expliciet zo bepaald in de VRL in artikel 30ter:

*'Iedere overdracht van een voucher voor enkelvoudig gebruik door een belastingplichtige die in eigen naam handelt, wordt beschouwd als een levering van de goederen respectievelijk de verrichting van de diensten waarop de voucher betrekking heeft.'*

Het probleem hierbij is dat er een dispuut kan ontstaan over de maatstaf van heffing bij de betrokken partijen, evenals een discussie over wie welke omzet moet aangeven. Tevens rijst de vraag of de leverancier bij het niet inwisselen van de voucher door de consument BTW zal afdragen. Bij een zuivere MPV is dat niet aan de orde, maar bij een SPV wel.

Al deze onduidelijkheden leiden tot een onwenselijke situatie indien de belastingdienst een standpunt inneemt dat niet strookt met de standpunten van deze marktpartijen. Een ander risico is dat leveranciers de relatie tot de eindklant of Groupon anders beschouwen dan Groupon zelf, al dan niet bewust, of omdat ze bijvoorbeeld een buitenlandse aanbieder zijn en de lokale interpretatie anders is. Een duidelijke beleidsregel, ondersteund met realistische praktijkvoorbeelden, vanuit de EU zou hier uitkomst bieden. De VRL is met andere woorden naar mijn mening nog niet duidelijk genoeg. Dit beeld wordt ondersteund door de eerder in paragraaf 1.1 aangehaalde fora in waaruit blijkt dat leveranciers in veel gevallen weigeren een factuur uit te reiken en verwijzen naar de (online) tussenpersoon.

## 3.2 Catawiki

Een andere insteek kent de website van Catawiki. Een veilingwebsite die volgens de eigen algemene voorwaarden niet als veilinghuis optreedt voor de BTW en dus ook niet als commissionair.

*'Gebruiker accepteert dat Catawiki namens Verkoper facturen opstelt en verzendt voor zover het uitreiken van facturen verplicht is op basis van wet- en regelgeving. Verkoper blijft te allen tijde verantwoordelijk voor de juistheid en volledigheid van de factuur en Catawiki accepteert dienaangaande geen enkele aansprakelijkheid.'*

De provisie is, anders dan bij Groupon, helder voor de consument. De bieding vindt altijd plaats exclusief commissie van 9%. Aan de andere kant betaalt de verkoper ook een provisie aan Catawiki. De opzet van de website is vanuit een consumenten oogpunt gelijk aan een traditionele veiling. Er worden biedingen uitgebracht binnen een bepaalde periode, waarna de hoogste bieder een aankoopplicht heeft. Er zijn veilingmeesters in dienst die de herkomst en betrouwbaarheid van wat is aangeboden tot op zekere hoogte controleren. Toch is hier niet in de algemene voorwaarden de (verplichte) veilingregeling op van toepassing verklaard. Er is ook geen sprake van een commissionairsrelatie op grond van de contractuele voorwaarden.<sup>38</sup>

Hier ontstaat een verschillende behandeling tussen online en offline veilingen. Catawiki handelt niet op eigen naam en niet voor eigen rekening en risico. De factuur wordt echter wel uitgereikt door Catawiki, maar dit geschiedt namens de leverancier. Dit is ook mogelijk op grond van artikel 220 RL.<sup>39</sup>

*“Iedere belastingplichtige zorgt ervoor dat door hemzelf, door de afnemer of, in zijn naam en voor zijn rekening, door een derde, in de volgende gevallen een factuur wordt uitgereikt:*

- 1. de goederenleveringen of de diensten die hij heeft verricht voor een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon;*
- 2. de in artikel 33 bedoelde levering van goederen;*
- 3. de levering van goederen, verricht onder de in artikel 138 gestelde voorwaarden;*
- 4. de vooruitbetalingen die aan hem worden gedaan voordat een van de in de punten 1), 2) en 3) bedoelde leveringen van goederen is verricht;*
- 5. de vooruitbetalingen die door een andere belastingplichtige of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon aan hem worden gedaan voordat de dienst is verricht.”*

Ook de betalingsafhandeling en de inhouding van de bemiddelingsfee (aan twee kanten) wordt door Catawiki verzorgd, zodat er uiteindelijk - net als bij Groupon - een netto betaling van Catawiki aan de leverancier overblijft.

Voor de BTW gaat dit overigens goed. Catawiki zorgt er in principe voor dat de juiste BTW op de factuur komt te staan. De vraag is echter of er in de praktijk niet toch sprake is van een dusdanige relatie tussen de leverancier en Catawiki dat de commissionairsfictie (of veilingregeling) beter op zijn plaats is. Het is toegestaan de BTW factuur uit te laten reiken door een derde, maar het blijft de verantwoordelijkheid van de ondernemer die de prestatie verricht dat de juiste (BTW-)gegevens op de factuur staan. Door de betalingsafhandeling, de facturatie en het contact met de afnemer volledig in handen te leggen van een derde, is het lastig om controle te houden op de juiste afhandeling. Want wat gebeurt er bij een geschil tussen leverancier en Catawiki?<sup>40</sup>

<sup>38</sup> Zie: <https://www.catawiki.nl/conditions/terms-and-conditions-nl.pdf>

<sup>39</sup> Ook ten aanzien van particulieren reikt Catawiki facturen uit, alleen dan is de mareregeling van toepassing. Catawiki brengt dan BTW in rekening over de eigen marge. Catawiki brengt dan namens de particulier (niet-ondernemer) geen BTW in rekening.

<sup>40</sup> Zie bijvoorbeeld de verwarring op het forum van Catawiki: <https://forum.catawiki.nl/forums/37-problemen-met-de-site/topics/20607-btw-flater-van-catawiki-kost-mij-300-euro>, de commissionairsregeling lost dit soort problemen op. Er zijn nog meer voorbeelden vindbaar op internet.

### 3.3 Telecomproposities

Er is een besluit van de Staatssecretaris van Financiën ten aanzien van telefoonkaarten.<sup>41</sup> Dit besluit is al meerdere malen aangepast. Dit geeft aan dat de relatie tussen de Belastingdienst en de telecombranche op zijn minst geen eenvoudige relatie is. Het lastige is dat het bij het leveren van telecomdiensten niet altijd (vooraf) duidelijk is hoe de consument de aangeschafte dienst zal besteden. Naast telecommunicatiediensten zijn er ook allerlei zogeheten 'content' diensten of andere diensten af te nemen via de telefoonkaart. Dit leidt tot de vraag of een telefoonkaart of telefoonabonnement<sup>42</sup> als SPV of MPV moet worden gezien.

Is het laatste het geval, dan is er een discussie mogelijk over het daadwerkelijke verbruik van het tegoed en de afdracht van BTW. Een andere lastige kwestie is de relatie tot de klant. In veel gevallen wordt er via een website, een telefoonwinkel of andere tussenpersoon een contract gesloten met de telecomprovider. Per geval moet worden bepaald in welke hoedanigheid de tussenpersoon handelt, een lastige exercitie.

Op grond van de zaak Lebara<sup>43</sup> is bij de verkoop van telefoonkaarten de tussenhandelaar degene die de dienst afneemt van de telecomprovider, mits de in het arrest genoemde omstandigheden van toepassing zijn. Dit is ook zo omschreven in de VRL<sup>44</sup>. Indien er door de tussenhandelaar op eigen naam wordt gehandeld en er sprake is van een SPV, dan vinden er twee leveringen plaats.

In een kleinere keten waarbij de telecomprovider opdracht geeft tot het sluiten van een telefooncontract en de prijzen bekend zijn, zal Lebara mogelijk niet opgaan en is er sprake van een agentuur overeenkomst. De VRL biedt hierover geen uitsluitel, behoudens een herhaling van de commissairesregeling die al dan niet zal gelden. Juist op dit gebied was meer duiding wenselijk geweest. Nu is er veel ruimte voor discussie ten aanzien van het gehanteerde model, waarbij als eenmaal vaststaat wat de relatie is tussen leverancier en de tussenpersoon, de tweede lastigheid zich voordoet ten aanzien van de kwalificatie van de voucher als SPV of MPV.

In Nederland is een procedure<sup>45</sup> gevoerd die niet heeft geleid tot vragen aan het HvJ. In deze zaak ging het om een aanbieder van prepaid telecommunicatiediensten die de telefoonkaarten via een tussenpersoon verkocht. Deze tussenpersoon had recht op 10% korting (marge). Het Hof Amsterdam<sup>46</sup> oordeelde direct in lijn met de geldende jurisprudentie (o.m. Lebara) dat deze marge niet tot de maatstaf van heffing behoort bij de telecomaanbieder, zonder de relatie tussen deze partijen te toetsen. De HR oordeelde dat deze conclusie te snel was genomen, waarna verwijzing volgde met de specifieke opdracht te onderzoeken in welke hoedanigheid de tussenpersoon de opwaardeerkaart aan de gebruiker verstrekt. Hierbij moest (aldus de HR) het geheel van (rechts)betrekkingen worden bekeken, dat wil zeggen de (rechts)verhouding van (i) de telecomprovider met de eindklant (ofwel gebruiker), (ii) de telecomprovider met de tussenpersoon en (iii) de tussenpersoon met de eindklant.

<sup>41</sup> Staatssecretaris van Financiën, 25 januari 2013, BLKB2013/82M, Omzetbelasting, heffing van omzetbelasting ten aanzien van telefoonkaarten en mobiele telefoonabonnementen, zoals laatstelijk gewijzigd bij besluit van 28 september 2015, nr. BLKB 2015/1158M

<sup>42</sup> Ook telefoonabonnementen kunnen als MPV kwalificeren. Zie het besluit van de staatssecretaris van Financiën, 25 januari 2013, BLKB2013/82M, Omzetbelasting, heffing van omzetbelasting ten aanzien van telefoonkaarten en mobiele telefoonabonnementen, zoals laatstelijk gewijzigd bij besluit van 28 september 2015, nr. BLKB 2015/1158M

<sup>43</sup> HvJ 03-05-2012, Lebara, C-520/10 (ECLI:EU:C:2012:264), via [https://curia.europa.eu/jcms/jcms/i\\_6/nl/](https://curia.europa.eu/jcms/jcms/i_6/nl/)

<sup>44</sup> RICHTLIJN (EU) 2016/1065 VAN DE RAAD, 27 juni 2016, tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat de behandeling van vouchers betreft

<sup>45</sup> HR 21-11-2014, nr. 13/00057, VN 2014/63.15

<sup>46</sup> Hof Amsterdam, MK II, 22-11-2012, nr. 11/00848, VN 2013/9.2.2

Het Hof Den Haag<sup>47</sup> kwam tot de conclusie dat het geheel van rechtsbetrekkingen ertoe leidde dat de in- en verkoop van de opwaardeerkaarten op eigen naam en voor eigen rekening en risico van de tussenpersoon gebeurde. Volgens het Hof Den Haag is met deze uitspraak niet te verenigen dat (ook nog) sprake is van een voor de omzetbelasting te onderkennen (tegen)prestatie van de winkelier jegens belanghebbende, geheel in lijn met Lebara. De maatstaf van heffing kan dan uitsluitend nog zijn de vergoeding die de tussenpersoon betaald heeft aan de telecomprovider. De HR volgde deze beslissing. De Belastingdienst kon niet met succes een beroep doen op de zaken Coöperatieve Aardappelbewaarplaats GA, Naturally Yours Cosmetics, en First Choice Plc.<sup>48</sup> Kortom, er werd niet aangetoond dat er een rechtstreeks verband bestond tussen de nominale waarde betaald door de eindklant (*i.e.* de in deze arresten benoemde 'derde') en de geleverde telecommunicatiedienst.

De reden dat de Belastingdienst deze procedure voerde was gelegen in een eerder besluit van de Staatsecretaris van Financiën waarin de verkoop van opwaardeerkaarten door een tussenpersoon als een overdracht van waardepapieren was bestempeld.<sup>49</sup> De 10% marge bleef dus buiten de BTW heffing op grond van een vrijstelling (artikel 11, lid 1, sub i Wet OB 1968).

In het nieuwe telefoonkaarten en telefoonabonnementenbesluit<sup>50</sup> is deze vrijstelling niet losgelaten, maar is door de Staatsecretaris van Financiën betoogd dat deze vrijgestelde handeling ten aanzien van 'waardepapieren' ondergeschikt is aan de belaste (hoofd-) telecommunicatiedienst, waardoor de tussenpersoon BTW verschuldigd is over het bedrag dat is ontvangen van de eindklant.

Het is naar mijn mening maar de vraag of de belastingdienst zich zomaar op dit nieuwe standpunt kan stellen. Echter, de VRL komt de belastingdienst in die zin tegemoet, want daarin is opgenomen dat bij zowel de SPV als de MPV de maatstaf van heffing hetgeen is wat wordt verbruikt door de eindklant, met dien verstande dat bij een SPV vooraf vaststaat dat het verbruik in zijn geheel zal plaatsvinden. Verder is in de VRL bepaald dat een agent niet deelneemt aan de ketentransactie, maar dat de diensten die hij verricht zich wel in de normale belaste sfeer bevinden.

## 4. Bevindingen

De vraag die in deze verhandeling centraal staat is of de RL<sup>51</sup>, de VRL<sup>52</sup> en de stand van de Europese jurisprudentie voldoende aanknopingspunten biedt om een onderscheid tussen agent en reseller bij (online) tripartite transacties te rechtvaardigen.

Het is duidelijk dat de online verkoop van producten en diensten op bepaalde punten afwijkt van reguliere handel. Dit betekent dat er zich in de praktijk allerlei vormen voordoen waarbij het niet eenvoudig is vast te stellen hoe de BTW behandeling zou moeten verlopen. Nu de

<sup>47</sup> Hof Den Haag, 13-05-2016, nr. BK-14/01604, V-N 2016/39.1.3

<sup>48</sup> HvJ 05-02-1981 Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats 154/80 (ECLI:EU:C:1981:38) / HvJ 23-11-1988 Naturally Yours Cosmetics 230/87 (ECLI:EU:C:1988:508) / HvJ 19-06-2003 First Choice Holidays C-149/01 (ECLI:EU:C:2003:358), via [https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j\\_6/n/](https://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/n/)

<sup>49</sup> Staatssecretaris van Financiën, 19-07-1995, nr. VB94/2220, Infobulletin 95/647

<sup>50</sup> Staatssecretaris van Financiën, 25-01-2013, BLKB2013/82M, Omzetbelasting, heffing van omzetbelasting ten aanzien van telefoonkaarten en mobiele telefoonabonnementen, zoals laatstelijk gewijzigd bij besluit van 28 september 2015, nr. BLKB 2015/1158M

<sup>51</sup> RICHTLIJN (EU) 2006/112/EG VAN DE RAAD, 28 november 2006, betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde

<sup>52</sup> RICHTLIJN (EU) 2016/1065 VAN DE RAAD, 27 juni 2016, tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat de behandeling van vouchers betreft

online markt een verdere vlucht zal nemen, zal ook de creativiteit van ondernemers zorgen voor een nog grotere variëteit aan constructies om de consument te verleiden tot een aankoop.

De jurisprudentie is op een aantal punten op papier helder. Vooral het kenmerk 'op eigen naam' handelen is leidend en moet worden beoordeeld aan de hand van zowel objectieve (rechtsbetrekking) als subjectieve (hoe beschouwd de consument de transactie) kenmerken van de rechtsbetrekking. De praktijk is echter weerbarstig. Dit doet de vraag rijzen waarom er bij bepaalde transacties niet simpelweg wordt aangenomen dat er sprake is van 'op eigen naam' handelen. Door het elimineren van de mogelijkheid tot het zijn van een agent, creëer je in elke keten een BTW belaste handeling die eenvoudig te volgen is. Alle handelingen die daar ondergeschikt aan zijn volgen de BTW behandeling van de hoofprestatie. Ook voorkom je disputen in situaties dat de leverancier de volledige keten tot aan de klant overlaat aan de 'agent', en vervolgens in de knel komt met de factuurvereisten of toegepaste tarief.

Een andere complicerende factor is de MPV. Deze rechtsfiguur zal in de praktijk een nog grotere rol gaan krijgen. Immers, indien de plaats van de prestatie alsmede het bedrag van de over die goederen of diensten verschuldigde BTW niet bekend zijn op het tijdstip van uitgifte van de voucher, kan BTW afdracht achterwege blijven totdat de goederen of diensten daadwerkelijk zijn geleverd. Met deze kenmerken kun je elke SPV afhankelijk maken van een onzekerheid ten aanzien van het land van heffing of ten aanzien van het tarief. Indien de consument geen gebruik maakt van de MPV, of slechts voor een gedeelte, is uitsluitend dat gedeelte onderworpen aan BTW. De rest wordt BTW vrij aan de winst toegevoegd. Het alternatief is alle MPV's voortaan als SPV te kwalificeren, maar dan krijg je de vraag hoe om te gaan met de in de keten afgedragen BTW indien achteraf blijkt dat de heffing niet in dat land had mogen plaatsvinden of niet tegen het toegepaste tarief. De gelijkstelling van MPV's met betaalmiddelen is ook een overweging, maar dit is gezien vanuit het karakter van betaalmiddelen lastig. Bij MPV's geldt immers dat er recht bestaat op gespecificeerde prestaties, of in ieder geval prestaties in een bepaalde hoek, waarbij bijkomende prestaties of de onzekere locatie (i.e. lidstaat) zorgen voor het kenmerk 'MPV'.

Ook voor de MPV geldt dat er een transactie plaatsvindt tussen de verschillende schakels in een keten. Deze transacties zijn niet aan BTW onderworpen. De bijkomende diensten wel. Indien dit door de tussenpersoon op eigen naam gebeurt, dan is diegene verantwoordelijk voor de afdracht van de juiste BTW bij verkoop aan (en gebruik door) de eindklant. Als een agent de MPV namens de leverancier verkoopt, dan is de leverancier verantwoordelijk voor de BTW afdracht. Zoals de diverse praktijkvoorbeelden in deze verhandeling laten zien, is de bemiddeling en de betalingsafhandeling door de tussenpersoon in sommige gevallen dusdanig verweven met de dienst die contractueel wordt verricht door de leverancier, dat er nauwelijks sprake is van een agentuurovereenkomst indien dit wordt beoordeeld op basis van subjectieve kenmerken.

De stap die is gezet met betrekking tot de Telecom-commissionairsfictie uit artikel 9bis BTW-uitvoeringsverordening raakt de kern van het probleem. Er vinden allerhande constructies plaats die niet eenvoudig te duiden zijn voor de BTW. Een verplichte commissionairsfictie voor online verkoop van leveringen en diensten, eventueel met een uitgewerkte tegenbewijsregeling, zou het verschil tussen agent en commissionair opheffen en onduidelijkheid cq. misbruik helpen voorkomen. In die zin zijn de piketpaaltjes al geslagen, maar moet er even worden doorgepakt.

Als MPV's (bij fictie) verder worden aangemerkt als waardepapier én er geen onderscheid meer is met SPV's, dan zijn ook de gesignaleerde (praktische) problemen met de SPV's

opgelost en ondervang je de mogelijkheid van bedrijven om een SPV als MPV vorm te geven door contractueel een onzekerheid in te bouwen ten aanzien van tarief of plaats van dienst. De vraag is wel of de tussenpersoon dan nog aftrek van voorbelasting geniet, nu er sprake is van (deels) vrijgestelde in- en verkoop van waardepapieren. Zoals de RL nu aangeeft, is er in ieder geval ten aanzien van de bijkomende diensten wel nog recht op aftrek.

Als laatste kan nog worden opgemerkt dat qua timing overheden niet gebaat zijn bij uitstel van BTW heffing indien alle vouchers als MPV kwalificeren. Daarnaast zijn zij ook niet gebaat bij het achterwege blijven van BTW heffing indien een consument de voucher laat verlopen. Een uniform en eenduidig voucherbegrip brengt wel duidelijkheid en minder risico op fouten. Dit laatste geldt uiteraard ook voor de problemen die er nog zijn ten aanzien van kortingsvouchers, daar dient ook nog een oplossing voor te komen. Vooralsnog is de nieuwe VRL een goed stap in de richting, maar dit betekent niet dat de lidstaten op hun lauweren kunnen rusten.

## 5. Literatuur

### Literatuur

- Deloitte Tax Consultants, *Study of the VAT treatment and quantification of vouchers at an EU level for the provision of economic analysis in the area of taxation*, 14 juli 2010
- mr. M. van de Ven en mr. A. van Esdonk, *de BTW-behandeling van vouchers*, SDU, MBB 2012/09-03
- mr. dr. M.M.W.D. Merckx, *Opnieuw uitvoerige 'uitvoering' nodig in de BTW*, Weekblad Fiscaal Recht 2014/1315, Kluwer, 25 juni 2013
- mr. S. van der Hoeven en drs. T. Braakman, *De toekomstige BTW-behandeling van vouchers: alles helder?*, WFR 2013/1257, Kluwer, 22 oktober 2013
- mr. dr. M.M.W.D. Merckx, *Commissionair bij fictie, bij fictie dienstverrichter*, Weekblad Fiscaal Recht 2014/1315, Kluwer, 21 oktober 2014
- Evgenia Kokolia and Aimilia Katrinaki, *EU VAT Treatment of Vouchers: Urgent Need for a Solution*, IBFD, International Vat Monitor, september/oktober 2015
- Mr. J.B.O. Bijl (EY), *The European Union's new VAT rules for vouchers: the emperor's new clothes?* International VAT Monitor 2016 nr. 6, November/December 2016, p. 407-410
- M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Wolters Kluwer, 14<sup>e</sup> druk, oktober 2014

### Jurisprudentie / andere (wettelijke) regelingen

- HvJ 05-02-1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, 154/80
- HvJ 23-11-1988, *Naturally Yours Cosmetics*, 230/87
- HvJ 27-03-1990, *Boots Company*, C-126/88
- HvJ 25-05-1993, *Chaussures Bally*, C-18/92
- Staatssecretaris van Financiën, 19-07-1995, *Heffing omzetbelasting ten aanzien van telefoonkaarten*, nr. VB94/2220, Infobulletin 95/647
- HvJ 24-10-1996, *Elida Gibbs*, C-317/94
- HvJ 24-10-1996, *Argos Distributors*, C-288/94
- HvJ 19-06-2003, *First Choice Holidays*, C-149/01
- HvJ 21-02-2006, *BUPA Hospitals*, C-419/02
- RICHTLIJN (EU) 2006/112/EG VAN DE RAAD, 28 november 2006, *betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde*
- Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
- HvJ 14-07-2011, *Henfling*, C-464/10
- HvJ 27-10-2011, *GFKL Financial Services*, C-93/10
- HvJ 03-05-2012, *Lebara*, C-520/10
- Concept Richtlijn van de Europese Commissie tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat de behandeling van vouchers betreft, COM(2012)206 final
- Staatssecretaris van Financiën, 25 januari 2013, BLKB2013/82M, *Omzetbelasting, heffing van omzetbelasting ten aanzien van telefoonkaarten en mobiele telefoonabonnementen*, zoals laatstelijk gewijzigd bij besluit van 28 september 2015, nr. BLKB 2015/1158M



- Hof Amsterdam, MK II, 22-11-2012, nr. 11/00848, VN 2013/9.2.2
- HvJ 19-12-2012, *Orfey Bulgaria*, C-549/11
- HR 21-11-2014, ECLI:NL:HR:2014:3325, m.nt. B.G. van Zadelhoff, *Maatstaf van heffing ter zake van mobiele telecommunicatiediensten via een prepaidstelsel met bij detailhandel verkrijgbare opwaardekaarten*, BNB 2015/30
- Hof Den Haag, 13-05-2016, nr. BK-14/01604, V-N 2016/39.1.3
- HvJ 04-05-2017, *Commissie/Luxemburg*, C-274/15
- RICHTLIJN (EU) 2016/1065 VAN DE RAAD, 27 juni 2016, *tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat de behandeling van vouchers betreft*
- Tweede Kamer, *Wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 (btw-behandeling van vouchers)*, vergaderjaar 2016–2017, 34 755, nr. 3,
- HvJ 20-12-2017, *Boehringer Ingelheim Pharma*, C-462/16