
383

Besluit van 18 oktober 2018 tot wijziging van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (aanpassing btw-regeling voor waardebonnen)

Wij Willem-Alexander, bij de gratie Gods, Koning der Nederlanden, Prins van Oranje-Nassau, enz. enz. enz.

Op de voordracht van de Staatssecretaris van Financiën van 9 juli 2018, nr. 2018-0000114371;

Gelet op artikel 39 van de Wet op de omzetbelasting 1968;

De afdeling advisering van de Raad van State gehoord (advies van 26 september 2018, nr. W06.18.0185/III);

Gezien het nader rapport van de Staatssecretaris van Financiën van 16 oktober 2018, nr. 2018-0000168548;

Hebben goedgevonden en verstaan:

ARTIKEL I

Het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 wordt als volgt gewijzigd:

A. In **artikel 20**, eerste lid, aanhef, vervalt «of geldswaardige papieren – al dan niet met bijbetaling –».

B. **Artikel 21** komt te luiden:

Artikel 21

1. In gevallen waarin de ondernemer aan zijn afnemers bij de levering van goederen of diensten – al dan niet tegen betaling – waardebonnen verstrekt die afzonderlijk of tezamen met andere waardebonnen bij hem of bij een andere ondernemer alleen met bijbetaling kunnen worden ingewisseld tegen goederen of diensten, wordt de belasting berekend met inachtneming van de volgende regels:

a. voor de vergoeding of ontvangsten voor de goederen of diensten waarbij de waardebonnen zijn verstrekt, blijft de verstrekking van de waardebonnen buiten beschouwing;

b. ter zake van de levering van goederen of diensten tegen inwisseling van de waardebonnen bestaat de vergoeding uit hetgeen is bijbetaald voor deze goederen of diensten, de belasting niet daaronder begrepen, vermeerderd met hetgeen is betaald voor de waardebonnen, de belasting niet daaronder begrepen.

2. Ter zake van waardebonnen die de ondernemer aan zijn afnemers bij de levering van goederen of diensten – al dan niet tegen betaling – verstrekt die afzonderlijk of tezamen met andere waardebonnen bij hem of bij een andere ondernemer, hetzij alleen met verplichte bijbetaling kunnen worden ingewisseld tegen goederen of diensten, hetzij zonder bijbetaling kunnen worden ingewisseld tegen bepaalde andere goederen of diensten, is het eerste lid van overeenkomstige toepassing voor zover deze waardebonnen met verplichte bijbetaling worden ingewisseld tegen goederen of diensten.

ARTIKEL II

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

Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 januari 2019.

Lasten en bevelen dat dit besluit met de daarbij behorende nota van toelichting in het Staatsblad zal worden geplaatst.

Wassenaar, 18 oktober 2018

Willem-Alexander

De Staatssecretaris van Financiën,
M. Snel

Uitgegeven de *zesde* november 2018

De Minister van Justitie en Veiligheid,
F.B.J. Grapperhaus

NOTA VAN TOELICHTING

I. Algemeen

1. Inleiding

Op 27 juni 2016 is door de Raad van de Europese Unie de voucher-richtlijn vastgesteld. Deze richtlijn introduceert een aantal regels op het gebied van vouchers in de BTW-richtlijn 2006.¹ Met de wet van 9 maart 2018 tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 (btw-behandeling van vouchers) (Stb. 2018, 82), is die richtlijn geïmplementeerd in de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB 1968). In verband hiermee dient het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (UBOB 1968) over de btw-behandeling van zegels (waardebonnen) in lijn te worden gebracht met deze nieuwe btw-regels voor vouchers. Van de gelegenheid is overigens gebruik gemaakt bedoelde artikelen ook te moderniseren en meer in lijn te brengen met de bepalingen van de BTW-richtlijn 2006.

De nieuwe regelgeving treedt in werking met ingang van 1 januari 2019.

2. Toelichting op de wijzigingen

In de memorie van toelichting bij de hiervoor genoemde Wet van 9 maart 2018 tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968 (btw-behandeling van vouchers) is opgemerkt dat het huidige artikel 21 UBOB 1968 zal moeten worden aangepast aan de nieuwe wettelijke regels voor vouchers. Bij genoemd artikel 21 gaat het om gevallen waarin de ondernemer aan zijn afnemers bij de levering van goederen in de praktijk gratis waardebonnen verstrekt, die bij hem of bij een andere ondernemer kunnen worden ingewisseld tegen goederen, al dan niet met bijbetaling. De aanpassing van het besluit is nodig omdat sommige van deze waardebonnen, afzonderlijk of tezamen, onder de met ingang van 1 januari 2019 van toepassing zijnde wettelijke definitie van een voucher kunnen vallen. In die zin zou het toepassingsbereik van genoemd artikel 21 met ingang van die datum te ruim worden.

In genoemde memorie van toelichting is tevens aangegeven dat zal worden bezien of een verdere aanpassing van artikel 21 UBOB 1968 gewenst is. Dit omdat de regeling van artikel 21 nu niet ziet op de btw-heffing bij de verstrekking en inwisseling van waardebonnen die tegen betaling worden verstrekt bij de levering van goederen. Hiervoor zijn nadere regels gesteld bij het beleidsbesluit «Heffing van omzetbelasting ten aanzien van het verstrekken van zegels en waardebonnen».² Ook ziet artikel 21 niet op waardebonnen die gratis of tegen betaling worden verstrekt bij dienstverrichtingen.

Er is daarom voor gekozen het toepassingsbereik van artikel 21 UBOB 1968 voor deze waardebonnen uit te breiden, zodat deze bepaling in de nieuwe versie ziet op een regeling voor alle waardebonnen die al dan niet gratis worden verstrekt bij de levering van goederen en diensten, en die uitsluitend met bijbetaling kunnen worden ingewisseld tegen goederen of diensten. De nieuwe regeling zal dan alleen niet van toepassing zijn op waardebonnen die geheel voldoen aan de wettelijke definitie van voucher zoals die zal gelden met ingang van 1 januari 2019. Een zodanige nieuwe bepaling maakt het ook mogelijk een einde te maken aan alle in de loop der jaren in de uitvoeringspraktijk gegroeide afwijkende praktijken met betrekking tot de btw-heffing van waardebonnen.

Ingevolge de bestaande regeling van artikel 21 UBOB 1968 en de bepalingen van het hiervoor genoemde beleidsbesluit is bij de heffing van

¹ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU 2006, L 347).

² Besluit van 5 november 2001, CPP 2001/2160M.

waardebonnen uitgangspunt dat bij de verstrekking van de zegels of waardebonnen geen correctie wordt gemaakt op de af te dragen btw ter zake van de geleverde goederen. Bij de inwisseling van de waardebonnen wordt in beginsel alleen btw geheven over de bijbetaling bij de goederen, en vindt in geval van een verschillend btw-tarief over de goederen waarbij de zegels zijn verstrekt en die waartegen de goederen zijn ingewisseld een tariefcorrectie plaats over de resterende winkelwaarde van die goederen. Wanneer de waardebonnen gratis zijn verstrekt, en kunnen worden ingewisseld tegen gratis goederen, wordt derhalve geen btw geheven indien er geen tariefcorrectie nodig is. Een dergelijke handelwijze wijkt af van de BTW-richtlijn 2006, de Wet OB 1968 en de jurisprudentie en moet derhalve worden gewijzigd. In de nieuwe opzet zullen ondernemers in de meeste gevallen btw moeten afdragen ter zake van gratis verstrekte goederen, wanneer zij de btw ter zake van de aanschaf van die goederen in aftrek hebben gebracht.

Ook artikel 20 UBOB 1968 – dat ziet op gratis verstrekte zegels bij de levering van goederen en diensten die kunnen worden ingewisseld tegen geld of geldswaardige papieren – is enigszins aangepast. De term geldswaardige papieren is geschrapt, omdat dergelijke papieren in de praktijk nogal eens als voucher kwalificeren in de zin van de Wet OB 1968.

2.1. Nieuwe regeling, algemeen

Bij de levering van goederen en diensten door ondernemers verstrekken deze in veel gevallen waardebonnen. De waardebonnen kunnen van papier of een ander materiaal zijn, maar ook digitaal zijn. Soms worden deze waardebonnen gratis verstrekt bij de leveringen van de goederen of diensten, maar het is ook mogelijk dat de ondernemer bij de goederenlevering of dienstverrichting een betaling vraagt voor de te verstrekken waardebonnen.

De ontvanger kan de door hem verzamelde waardebonnen bij de verstrekker of bij een andere ondernemer inwisselen tegen goederen of diensten. Doorgaans moet de afnemer een aantal waardebonnen sparen voordat hij deze kan inwisselen. Dikwijls moet hij bij de inwisseling tegen goederen of diensten een bijbetaling doen. Er is dan sprake van een waardebond die uitsluitend kan worden ingewisseld met bijbetaling (een kortingsbon). Hierop zijn de btw-regels in het UBOB 1968 van toepassing. Het komt ook voor dat de waardebonnen uitsluitend tezamen kunnen worden ingewisseld tegen gratis goederen of diensten. In die gevallen worden de waardebonnen gezien als een voucher in de zin van de Wet OB 1968. Ten slotte is het ook mogelijk dat de afzonderlijke waardebond of de gespaarde waardebonnen tezamen door de afnemer naar keuze kunnen worden gebruikt als voucher voor bepaalde goederen of diensten of als middel om korting te verkrijgen bij de levering van andere goederen of diensten. In dit laatste geval vallen de waardebonnen onder de toepassing van het besluit voor zover de afzonderlijke waardebonnen of de gespaarde waardebonnen tezamen door de afnemer worden gebruikt als middel om korting te verkrijgen bij de levering van goederen of diensten. Voor de bedoelde goederen en diensten moet dan gelden dat zij alleen met waardebonnen zijn te verkrijgen indien de verkrijger bij de inwisseling een bijbetaling doet. In de gevallen waarin de verstrekte waardebonden, hetzij bij de verstrekking, hetzij tezamen bij de inwisseling, worden aangemerkt als voucher in de zin van de van de Wet OB 1968 zijn de ingevolge die wet geldende regels voor de btw-heffing van vouchers onverkort van toepassing. De regels voor kortingsbonnen zijn, zoals hiervoor is aangegeven, neergelegd in het UBOB 1968 en sluiten aan op de hiervoor bedoelde heffingsregels voor vouchers.

2.2. Vergoeding voor de prestaties waarbij de waardebonnen worden verstrekt

De ondernemer die bij de levering van goederen of diensten waardebonnen verstrekt die afzonderlijk of tezamen met andere waardebonnen, met bijbetaling kunnen worden ingewisseld voor de levering van goederen of diensten, wordt voor de levering van goederen of diensten waarbij de waardebonnen worden verstrekt btw verschuldigd over de vergoeding die hij daarvoor in rekening brengt. Hij mag daarop ingevolge dit besluit geen vermindering toepassen voor de daarbij verstrekte waardebonnen, ook niet wanneer de afnemer voor die waardebonnen heeft moeten betalen. De verstrekking van bedoelde waardebonnen als zodanig blijft buiten de btw-heffing.

2.3. Heffing bij inwisseling van waardebonnen die niet kwalificeren als voucher

Bij de inwisseling van de in de vorige paragraaf bedoelde waardebonnen wordt de btw berekend over de vergoeding die de ondernemer die de goederen of diensten levert in rekening brengt. De vergoeding bestaat uit hetgeen bij de inwisseling van de afzonderlijke of gespaarde waardebonnen moet worden bijbetaald voor deze goederen of diensten, de btw niet daaronder begrepen, vermeerderd met hetgeen eventueel is betaald voor de ingewisselde waardebonnen, de btw niet daaronder begrepen.

Enkele voorbeelden ter verduidelijking. Op de achterkant van de kassabon van een supermarkt staan (gratis) waardebonnen afgedrukt. Deze waardebonnen kunnen door de klant worden uitgeknipt en worden geplakt op een spaarkaart. Een volle spaarkaart bestaat uit tien waardebonnen en kan worden ingewisseld voor een krat bier, onder de voorwaarde dat € 10 wordt bijbetaald. De vergoeding voor de levering van het krat bier tegen inwisseling van de volle spaarkaart is in dit voorbeeld dus € 8,26. De verschuldigde btw (in dit geval 21%) over dit bedrag is € 1,74.

In dezelfde supermarkt kan de klant ook bij elke € 10 aankopen een zegel kopen voor € 1. Vijf van deze zegels op een spaarkaart kunnen worden ingewisseld voor een bordspel, onder de voorwaarde dat € 10 wordt bijbetaald. Een klant die voor € 50 aankopen doet en besluit vijf waardebonnen te kopen, betaalt dus in totaal € 55. De verschuldigde belasting (in dit geval 6%) voor de aankopen wordt echter berekend over € 47,17 en bedraagt € 2,83. De € 5 betaald voor de vijf waardebonnen blijft hier voor de btw dus buiten beschouwing.

Bij inwisseling van de spaarkaart heeft de klant in totaal € 15 betaald voor een bordspel: € 5 voor de waardebonnen en € 10 bijbetaling. De vergoeding voor de levering van dit goed tegen inwisseling van de volle spaarkaart is in dit voorbeeld dus € 12,40. De verschuldigde btw (21%) over dit bedrag is € 2,60. De € 5 betaald voor de vijf waardebonnen wordt hier dus in de btw-heffing betrokken.

In de supermarkt kan ten slotte ook een pak ijsjes worden gekocht voor € 3 (inclusief 6% btw). Op de verpakking zit een (gratis) waardebon van € 1 die alleen gebruikt kan worden voor de aanschaf van eenzelfde pak ijsjes. Bij inwisseling van deze waardebon moet de klant dus altijd € 2 bijbetalen. De klant betaalt met betrekking tot de aankoop van het eerste pak ijsjes € 2,83 plus € 0,17 btw. Met betrekking tot het tweede pak ijsjes betaalt hij € 1,89 plus € 0,11 btw.

2.4. Heffing bij inwisseling van waardebonnen die tezamen kwalificeren als voucher

In het geval bij de inwisseling van waardebonnen tezamen geen bijbetaling behoeft te worden gedaan voor te leveren goederen of diensten, kwalificeren deze waardebonnen tezamen, zoals hiervoor al is aangegeven, als een voucher in de zin van de Wet OB 1968. Ter zake van deze vouchers zijn de heffingsregels van die wet van toepassing. Dat betekent onder meer dat als de klant voor de waardebonnen moet betalen die alleen tezamen als voucher kwalificeren, er op het moment van verstrekking van deze waardebonnen geen btw verschuldigd wordt. Bij de inwisseling van deze waardebonnen tezamen is er pas sprake van een voucher. De btw wordt in dat kader berekend overeenkomstig de regels zoals die gelden voor vouchers.

In dit verband zij opgemerkt dat waardebonnen die bij de inwisseling tezamen kwalificeren als een voucher altijd moeten worden aangemerkt als een voucher voor meervoudig gebruik. Een dergelijke voucher wordt niet uitgegeven als een voucher, deze ontstaat immers pas op het moment dat de verkrijger voldoende waardebonnen heeft verzameld, en kan om die reden nooit kwalificeren als een voucher voor enkelvoudig gebruik. Voor het onderscheid tussen vouchers voor enkelvoudig en meervoudig gebruik wordt verwezen naar de memorie van toelichting bij de hiervoor genoemde wet btw-behandeling van vouchers.

Een voorbeeld ter verduidelijking. Een klant kan bij iedere € 10 boodschappen een zegel kopen voor € 1. Vijf van deze waardebonnen op een spaarkaart kunnen worden ingewisseld voor een fles wijn (belast tegen het algemene tarief) of een kaasje (belast tegen het verlaagde tarief). De volle spaarkaart kwalificeert in dit voorbeeld als een voucher voor meervoudig gebruik. De btw wordt verschuldigd op het moment van inwisseling tegen het toepasselijke tarief. In het geval deze spaarkaart alleen zou kunnen worden ingewisseld voor een fles wijn, blijft er sprake van een voucher voor meervoudig gebruik en wordt de btw dus verschuldigd op het moment van inwisseling.

Het is in dit kader uiteraard ook mogelijk dat de verstrekte waardebonnen die weliswaar afzonderlijk niet kwalificeren als een voucher, maar dit gezamenlijk wel doen, gratis worden verstrekt. Gedacht kan worden aan een fles schoonmaakmiddel, waarbij aan de consument bij aanschaf telkens één waardebon wordt verstrekt. Deze consument moet eerst tien waardebonnen verzamelen op een spaarkaart, voordat hij die spaarkaart kan inwisselen voor een schoonmaakspoon dan wel voor een ander goed naar keuze. In dit voorbeeld kwalificeren de waardebonnen afzonderlijk niet als voucher. De waardebonnen kwalificeren gezamenlijk wel als een voucher, namelijk als de spaarkaart is volgeplakt. Vanaf dat moment bestaat er bij de deelnemende ondernemers de verplichting om de spaarkaart te aanvaarden als inwisseling voor bepaalde goederen. Vergelijkbare voorbeelden kunnen worden gegeven waarbij de waardebonnen een digitaal karakter hebben, zoals digitale spaarpunten. Op deze gevallen zijn ook de voucherregels in de wet van toepassing.

Dit betekent dat voor zover er sprake is van de levering van een goed er in deze voorbeelden, mits aan alle voorwaarden is voldaan, sprake is van een zogenaamde fictieve levering. De btw wordt dan verschuldigd op het moment van inwisseling van de voucher overeenkomstig het toepasselijke tarief. Zoals hiervoor al is opgemerkt kwalificeert een volle spaarkaart in dit kader altijd als een voucher voor meervoudig gebruik als bedoeld in de wet. Aan de voorwaarde van uitgifte in de definitie van een voucher voor enkelvoudig gebruik als bedoeld in de wet kan immers in dit kader nimmer worden voldaan, omdat de voucher niet als voucher wordt uitgegeven, maar pas ontstaat door de bundeling van een aantal waardebonnen.

2.5. Heffing bij inwisseling van waardebonnen die tezamen kunnen worden gebruikt als voucher of als kortingsbon

Zoals is aangegeven in paragraaf 2.1 komt het voor dat waardebonnen tezamen met andere waardebonnen kunnen worden ingewisseld voor bepaalde goederen of diensten zonder dat daarvoor hoeft te worden bijbetaald, maar dat deze waardebonnen tezamen ook kunnen worden ingewisseld voor bepaalde andere goederen of diensten waarbij altijd bijbetaling nodig is. In het eerstgenoemde geval worden de waardebonnen tezamen als een voucher in de zin van de wet gebruikt. In het laatstgenoemde geval worden de waardebonnen tezamen daarentegen niet als voucher maar als kortingsbon gebruikt in de zin van dit besluit. Voor dit soort waardebonnen die als voucher of als kortingsbon kunnen worden gebruikt, zijn de regels van het UBOB 1968 van toepassing voor zover deze waardebonnen als kortingsbon worden gebruikt. Deze regels zijn hiervoor uiteengezet in paragraaf 2.3. Worden deze waardebonnen daarentegen gebruikt als voucher voor bepaalde andere goederen of diensten, in de zin van de van de Wet OB 1968, dan zijn de gevolge die wet geldende regels voor de btw-heffing van vouchers van toepassing.

2.6. Heffing bij waardebonnen die afzonderlijk reeds bij de verstrekking kwalificeren als voucher

Het komt voor dat waardebonnen reeds ten tijde van de verstrekking kwalificeren als een voucher als bedoeld in de Wet OB 1968. Daarbij kan sprake zijn van vouchers voor enkelvoudig of meervoudig gebruik en van gratis vouchers of niet gratis vouchers.

Een voorbeeld van een niet gratis voucher die ten tijde van de verstrekking kwalificeert als een voucher voor enkelvoudig gebruik, is een voucher die bij de aanschaf van een product kan worden aangeschaft. Bijvoorbeeld een voucher die kan worden ingewisseld voor een beperkte uitgave van een aantal espressokopjes bij de aanschaf van een espressomachine. De verstrekking van deze voucher wordt volgens de voucherregels in de wet beschouwd als de levering van de espressokopjes. De btw wordt verschuldigd op het moment van verstrekking van de voucher. Indien deze voucher ook kan worden ingewisseld voor bijvoorbeeld een blik koffiebonen dan kwalificeert deze als een voucher voor meervoudig gebruik. De btw wordt dan verschuldigd op het moment van inwisseling van de voucher voor de espressokopjes (belast tegen het algemene tarief) of het blik koffiebonen (belast tegen het verlaagde tarief).

Een voorbeeld van een gratis voucher die ten tijde van de verstrekking kwalificeert als een voucher voor enkelvoudig gebruik als bedoeld in de Wet OB 1968, is een voucher op de verpakking van een fles schoonmaakmiddel die kan worden ingewisseld voor een schoonmaakspoon. Mits aan alle voorwaarden wordt voldaan is er hier sprake van een zogenaamde fictieve levering in de zin van de wet. De maatstaf van heffing wordt vastgesteld overeenkomstig de wet. De btw wordt in dit geval verschuldigd op het moment van verstrekking van de voucher.

Een voorbeeld van een gratis voucher die ten tijde van de verstrekking kwalificeert als een voucher voor meervoudig gebruik als bedoeld in de Wet OB 1968, is de hiervoor genoemde waardebon op de verpakking van een fles schoonmaakmiddel die niet alleen kan worden ingewisseld voor een schoonmaakspoon (belast tegen het algemene tarief), maar naar keuze ook voor een netje citroenen (belast tegen het verlaagde tarief). Mits aan alle voorwaarden is voldaan, is ook hier sprake van een zogenaamde fictieve levering in de zin van de Wet OB 1968. De btw wordt verschuldigd op het moment van inwisseling van de voucher overeenkomstig het toepasselijke tarief.

3. EU-aspecten

Aan de wijzigingen die opgenomen zijn in dit besluit zijn geen additionele EU-aspecten verbonden.

4. Budgettaire aspecten

De maatregel leidt tot een structurele lastenrelevante opbrengst van € 18 miljoen per 2019. Dit is vooral het gevolg van, zoals hiervoor is aangegeven, het heffen van btw over de fictieve levering ter zake van het inwisselen van gratis verkregen waardebonnen voor gratis goederen (zonder bijbetaling).

5. Uitvoeringskosten en regeldrukkosten

De Belastingdienst heeft de voorstellen uit het besluit met een uitvoeringstoets beoordeeld. Voor het onderhavige uitvoeringsbesluit geldt dat de eerder uitgebrachte uitvoeringstoets op het wetsvoorstel btw-behandeling van vouchers onverkort van kracht is. De maatregelen zijn uitvoerbaar en structurele uitvoeringskosten van de Belastingdienst zullen door de voorgestelde maatregel niet veranderen, omdat er geen nieuwe systemen worden geïntroduceerd. Ook behoeven er in dit verband geen initiële kosten te worden gemaakt. De maatregel heeft geen effecten op de omvang van de administratieve lasten voor bedrijven.

6. Consultatie

Overleg over de uitvoeringsaspecten van dit besluit heeft plaatsgevonden met VNO-NCW en MKB Nederland. Voor VNO-NCW en MKB Nederland is met name van belang dat er voldoende tijd zit tussen de bekendmaking van het besluit en de inwerkingtreding, zodat ondernemers zich goed kunnen voorbereiden. Overigens zullen VNO-NCW en MKB Nederland ook bij de verdere uitwerking van de wet van 9 maart 2018 (btw-behandeling van vouchers) worden betrokken.

II. Artikelsgewijze toelichting

Artikel I

Artikel I, onderdeel A (artikel 20 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968)

Artikel 20 UBOB 1968 geeft aanvullende regels voor de btw-heffing in de gevallen waarin de ondernemer aan zijn afnemer bij de levering van goederen of diensten gratis zegels verstrekt die kunnen worden ingewisseld tegen geld of geldswaardige papieren al dan niet met bijbetaling. De zinsnede «geldswaardige papieren – al dan niet met bijbetaling –» is geschrapt om samenloop met de voucherregels in de Wet OB 1968 te voorkomen. In de praktijk komt het immers dikwijls voor dat geldswaardige papieren kwalificeren als voucher in de zin van de Wet OB 1968, waarop de ingevolge die wet geldende regels voor de btw-heffing van vouchers van toepassing zijn.

Artikel I, onderdeel B (artikel 21 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968)

Artikel 21, eerste lid, UBOB 1968 geeft aanvullende regels voor de btw-heffing in de gevallen waarin de ondernemer aan zijn afnemer bij de levering van goederen of diensten waardebonnen verstrekt die bij hem of bij een andere ondernemer afzonderlijk of tezamen kunnen worden

ingewisseld tegen goederen of diensten en uitsluitend met bijbetaling. De waardebonnen kunnen van papier of een ander materiaal zijn, maar ook digitaal zijn. De ondernemer kan de waardebonnen gratis verstrekken aan zijn afnemer, maar het is ook mogelijk dat de waardebonnen alleen worden verstrekt wanneer de afnemer daarvoor betaalt.

In artikel 21, eerste lid, onderdeel a, UBOB 1968 zijn de regels opgenomen voor de btw-heffing bij de levering van de goederen of diensten waarbij de waardebonnen gratis of tegen betaling worden verstrekt, die afzonderlijk of tezamen kunnen worden ingewisseld, uitsluitend met bijbetaling, tegen goederen of diensten. De ondernemer die bij de levering van goederen of diensten deze waardebonnen verstrekt, wordt de btw verschuldigd over de vergoeding voor die goederenlevering of dienstverrichting. Hij mag daarop geen vermindering toepassen voor de verstrekte waardebonnen als zodanig, ook niet indien voor die waardebonnen is betaald. De verstrekking van de hier bedoelde waardebonnen blijft buiten de btw-heffing en pas bij de inwisseling ervan bij de levering van goederen of diensten worden ze in de heffing betrokken.

In artikel 21, eerste lid, onderdeel b, UBOB 1968 zijn de regels opgenomen voor de berekening van de vergoeding bij de levering van goederen of diensten tegen inwisseling van de waardebonnen die afzonderlijk of uitsluitend tezamen kunnen worden ingewisseld. De belasting wordt in dit kader berekend over de vergoeding voor deze goederen of diensten. De vergoeding bestaat uit hetgeen bij inwisseling van de afzonderlijke waardebon of de waardebonnen tezamen moet worden bijbetaald voor deze goederen of diensten, de btw niet daaronder begrepen, vermeerderd met hetgeen eventueel is betaald voor de afzonderlijke waardebon of de waardebonnen tezamen, de btw niet daaronder begrepen.

Artikel 21, tweede lid, UBOB 1968 heeft betrekking op waardebonnen, al dan niet tegen betaling verstrekt, die afzonderlijk of tezamen naar keuze als voucher voor bepaalde goederen of diensten kunnen worden gebruikt, dan wel als kortingsbon voor andere goederen of diensten. Op de inwisseling van dit soort waardebonnen zijn de regels van artikel 21, eerste lid, UBOB 1968 van overeenkomstige toepassing voor zover deze waardebonnen, afzonderlijk of tezamen, worden gebruikt als kortingsbon. Worden deze waardebonnen gebruikt als voucher voor bepaalde andere goederen of diensten, in de zin van de van de Wet OB 1968, dan zijn de ingevolge die wet geldende regels voor de btw-heffing van vouchers van toepassing. Een voorbeeld ter verduidelijking. Een drogist geeft aan klanten bij een totaal aankoop van tenminste € 5 de mogelijkheid om voor € 0,50 een waardebon te kopen. Vijf van deze waardebonnen tezamen op een spaarkaart kan de klant naar keuze inwisselen voor een fles shampoo van € 5 of voor een korting van 25% op een elektrische tandenborstel van € 20. In het eerste geval worden de waardebonnen tezamen als een voucher gebruikt in de zin van de wet. In het tweede geval worden de waardebonnen tezamen als een kortingsbon gebruikt zoals is bedoeld in artikel 21, eerste lid, UBOB 1968. Op het eerste geval zijn de voucherregels in de wet OB 1968 van toepassing. Op het tweede geval is artikel 21, eerste lid, UBOB 1968 van toepassing. Dat betekent dat de drogist in het eerste geval voor de shampoo € 0,43 btw verschuldigd is over € 2,07. In het tweede geval ontvangt de drogist voor de elektrische tandenborstel € 2,50 voor de verkoop van de vijf waardebonnen en € 15 bijbetaling bij de inwisseling. De drogist is € 3,04 btw verschuldigd over € 14,46. Bij de verkoop van de waardebonnen is de prijs daarvan buiten de btw-heffing gebleven.

In dit kader is het onderscheid van belang tussen waardebonnen die alleen met verplichte bijbetaling kunnen worden ingewisseld tegen goederen en diensten (de hiervoor beschreven kortingsbonnen) en waardebonnen die, al dan niet met bijbetaling, of door inwisseling van

een of meer extra waardebonnen, kunnen worden ingewisseld tegen bepaalde goederen of diensten. In het laatstgenoemde geval is er sprake van een voucher waarop de regels in de Wet OB 1968 van toepassing zijn. Gedacht kan worden aan een boekenbon van € 10 die door een klant kan worden ingewisseld in een boekwinkel. De klant kan de bon inwisselen voor een boek van € 10, maar hij kan ook kiezen voor een boek van € 15. In het laatste geval moet de klant € 5 bijbetalen of een extra boekenbon van € 5 inwisselen.

Artikel II

Artikel II (inwerkingtreding)

Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 januari 2019.

De Staatssecretaris van Financiën,
M. Snel