

Heffing van omzetbelasting ter zake van vouchers, waardebonnen en zegels

14 december 2018 - nr. 2018-68657

Heffing van omzetbelasting ter zake van vouchers, waardebonnen en zegels

Belastingdienst/Directie Vaktechniek Belastingen

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit bevat nieuwe beleidsregels voor vouchers en vervangt en actualiseert eerdere besluiten die zien op artikelen 20 en 21 van het uitvoeringsbesluit, telefoonkaarten en cadeaubonnen.

1. Inleiding

Dit besluit bevat beleidsregels over vouchers, zegels en waardebonnen. Aanleiding voor dit besluit zijn de nieuwe regels over de vouchers en de wijziging van de artikelen 20 en 21 van het uitvoeringsbesluit die op 1 januari 2019 in werking treden. Het besluit bevat de volgende beleidsmatige aanwijzingen en verduidelijkingen:

§ 2 heeft betrekking op instrumenten die verstrekt worden met het oog op het stimuleren van de verkoop van goederen en diensten en/of het vergemakkelijken van de betaling ervan.

In § 2.1 wordt een onderscheid gemaakt tussen de begrippen 'voucher', 'zegel' en 'waardebon'.

In § 2.2 worden de btw-gevolgen beschreven voor instrumenten die door de consument naar keuze ingewisseld of gebruikt kunnen worden voor geld, goederen/diensten en/of als waardebon.

In § 2.3 is goedgekeurd dat artikel 20 van het uitvoeringsbesluit van overeenkomstige toepassing is op koopzegels.

In § 2.4 wordt ingegaan op de btw-gevolgen van andere kortingsbonnen dan waardebonnen.

§ 2.5 behandelt de btw-heffing bij telefoonabonnementen.

§ 3.1 behandelt de vouchers voor enkelvoudig gebruik. In deze paragraaf wordt nader ingegaan op de levering van de vouchers, de feitelijke overhandiging van de goederen/feitelijke dienstverrichting, de maatstaf van heffing, de inwisseling of gebruik bij een derde en de distributeur.

§ 3.2 behandelt de vouchers voor meervoudig gebruik. In deze paragraaf wordt nader ingegaan op de levering van de vouchers, de feitelijke overhandiging van de goederen/feitelijke dienstverrichting, de maatstaf van heffing, de inwisseling of gebruik bij een derde en de distributeur.

§ 3.3 gaat in op de gratis verstrekking van vouchers. De gratis verstrekking van een voucher kan leiden tot een fictieve levering of een beperking van het recht op aftrek van voorbelasting.

In § 3.4 wordt aangegeven dat instrumenten die samen een voucher vormen kwalificeren als een voucher voor meervoudig gebruik.

§ 3.5 bepaalt dat de btw-heffing en de aftrek van voorbelasting in stand blijft als vouchers niet worden ingewisseld.

§ 3.6 geeft een goedkeuring met betrekking tot de overgangsregeling.

§ 4.1 licht toe hoe de btw-vermindering op grond van artikel 20 van het uitvoeringsbesluit bepaald moet worden.

§ 4.2 gaat in op de vermindering van btw op grond van artikel 20 van het uitvoeringsbesluit voor zegelcentrales.

In § 4.3 wordt aangegeven dat prestaties die betrekking hebben op zegels belast zijn.

In § 5 wordt ingegaan op waardebonnen in de zin van artikel 21 van het uitvoeringsbesluit. Aangegeven is ook dat prestaties die betrekking hebben op waardebonnen belast zijn.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

AWR:	Algemene wet inzake rijksbelastingen
btw:	omzetbelasting
btw-richtlijn:	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van de Europese Unie van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEG 2006, L347)
HvJ:	Hof van Justitie van de Europese Unie
HR:	Hoge Raad der Nederlanden
uitvoeringsbesluit:	Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968
voucher:	Een instrument ten aanzien waarvan de verplichting bestaat dat instrument als tegenprestatie of gedeeltelijke tegenprestatie voor goederenleveringen of diensten te aanvaarden en waarbij de te verrichten goederenleveringen of diensten, 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
waardebbon:	Een bij goederen of diensten – eventueel tegen betaling – verstrekt instrument dat afzonderlijk of tezamen met andere waardebbonnen uitsluitend met bijbetaling ingewisseld kan worden tegen goederen of diensten (artikel 21 van het uitvoeringsbesluit)
wet:	Wet op de omzetbelasting 1968
zegel:	Een bij goederen of diensten gratis verstrekt instrument dat ingewisseld kan worden tegen geld (artikel 20 van het uitvoeringsbesluit)
koopzegel:	Een bij goederen of diensten tegen betaling verstrekt instrument dat ingewisseld kan worden tegen geld

2. Instrumenten

Ondernemers kunnen instrumenten zoals vouchers, zegels en waardebbonnen verstrekken met het oog op het stimuleren van de verkoop van goederen en diensten en/of het vergemakkelijken van de betaling voor deze goederen en diensten. Deze instrumenten kunnen – al dan niet – tegen betaling worden verstrekt. Bij inwisseling of gebruik ervan kan ook al dan niet bijbetaling voor de goederen of diensten nodig zijn.

2.1 Vouchers, zegels en waardebbonnen

Met ingang van 1 januari 2019 is in hoofdstuk V, afdeling 11, van de wet een regeling voor de heffing van btw van vouchers opgenomen. Daarnaast zijn ook de inhoud en reikwijdte van artikelen 20 en 21 van het uitvoeringsbesluit aangepast. Vanaf 1 januari 2019 zijn voor de heffing van btw drie instrumenten te onderscheiden waarvoor in de wet of het uitvoeringsbesluit een bijzondere regeling is getroffen:

- a. Vouchers (paragraaf 3)
- b. Zegels (paragraaf 4)
- c. Waardebbonnen (paragraaf 5)

Ad. a

Een voucher is een instrument dat als tegenprestatie of gedeeltelijke tegenprestatie voor goederenleveringen of diensten ingewisseld of gebruikt kan worden. De te verrichten goederenlevering of dienst, of de identiteit van de potentiële verrichters ervan, staan vermeld op de voucher of in de bijbehorende documentatie (zoals de algemene voorwaarden). Daarnaast staan daar ook de voorwaarden voor het gebruik ervan vermeld. Hiermee onderscheidt een voucher zich van een algemeen betaalmiddel. Het bestaan van een vergunningplicht ingevolge de Wet op het financieel toezicht voor de uitgifte van elektronisch geld sluit niet uit dat de drager van dit geld voor de omzetbelasting als voucher is te zien. Van inwisseling is sprake als de voucher ineens voor de gehele waarde wordt besteed. Als een voucher niet ineens voor de gehele waarde wordt besteed, maar meerdere keren wordt afgewaardeerd, is sprake van gebruik van de voucher. De potentiële leverancier en/of dienstverrichter is verplicht om een voucher als tegenprestatie of gedeeltelijke tegenprestatie te aanvaarden.

Vouchers kunnen van papier of een ander materiaal zijn, maar ook digitaal, zoals een couponcode die in een webshop gebruikt kan worden.

Een voucher onderscheidt zich van een waardebbon, omdat de consument de voucher kan inwisselen of gebruiken zonder dat bijbetaling is vereist. Wel kan de consument kiezen voor een duurder goed of dienst, waardoor alsnog een bijbetaling nodig is. De voucher wordt dan als gedeeltelijke tegenprestatie gebruikt. Bij een waardebbon is altijd bijbetaling noodzakelijk.

Enkelvoudig of meervoudig gebruik

Vouchers worden onderverdeeld in vouchers voor enkelvoudig gebruik en vouchers voor meervoudig gebruik. Bij een voucher voor enkelvoudig gebruik moet zekerheid bestaan over de verschuldigde belasting over de onderliggende goederenlevering(en) of dienstverrichting(en). Daartoe

moet bijvoorbeeld de plaats van de goederenlevering of dienstverrichting waarop de voucher betrekking heeft, bekend zijn op het tijdstip van de overdracht van de voucher. Daarnaast zal ook bekend moeten zijn welk btw-tarief van toepassing is (of eventueel een vrijstelling) en wat de gevolgen zijn van een bijzondere heffingsregeling (bijvoorbeeld marge- en reisbureauregeling), indien van toepassing.

Bij de overdracht van een voucher voor meervoudig gebruik is op het moment van overdracht nog niet duidelijk wat de btw-gevolgen zijn van de goederenlevering of dienst die wordt verricht bij inwisseling of gebruik van deze voucher. Dit kan komen doordat de plaats van die goederenlevering of dienstverrichting nog niet bekend is of omdat nog niet bekend is wat het bedrag van de btw is dat over de te verrichten goederenlevering(en) of dienst(en) verschuldigd is. Dit laatste is bijvoorbeeld het geval als de voucher kan worden ingewisseld (of gebruikt) voor prestaties waarvoor verschillende tarieven gelden (of ook een vrijstelling) en/of een bijzondere heffingsregeling geldt, zoals bijvoorbeeld de margeregeling of reisbureauregeling.

Ad. b

Wanneer in dit besluit gesproken wordt over een zegel, wordt hiermee bedoeld een zegel in de zin van artikel 20 van het uitvoeringsbesluit. Een zegel is een instrument dat (eventueel samen met andere zegels) recht geeft op de uitbetaling van geld. Een zegel geeft geen recht op een korting en is geen instrument ten aanzien waarvan de verplichting bestaat dat instrument als tegenprestatie of gedeeltelijke tegenprestatie voor goederenleveringen of diensten te aanvaarden en onderscheidt zich daarom van een waardebon en een voucher.

Ad. c

Wanneer in dit besluit gesproken wordt over een waardebon, wordt hiermee bedoeld een waardebon in de zin van artikel 21 van het uitvoeringsbesluit. Een waardebon is een instrument dat recht geeft op een korting. Voorwaarde is dat moet worden bijbetaald bij inwisseling van de waardebon. Een waardebon moet – al dan niet tegen betaling – bij een goederenlevering of een dienst verstrekt worden. Waardebonnen kunnen van papier of een ander materiaal zijn, maar ook digitaal, zoals een couponcode die in een webshop gebruikt kan worden.

Niet alle instrumenten die recht op korting geven zijn waardebonnen als bedoeld in artikel 21 van het uitvoeringsbesluit. Kortingsbonnen die los verstrekt worden, en dus niet bij een goederenlevering of een dienst, worden niet als waardebonnen aangemerkt. Een kortingsbon die vaker gebruikt kan worden, zoals een kortingsbon die een jaar lang recht geeft op een korting, is ook geen waardebon. Waardebonnen kunnen namelijk maar eenmalig worden ingewisseld. Op kortingsbonnen die niet zijn aan te merken als waardebonnen, zijn de algemene btw-regels van toepassing. Zie hiervoor paragraaf 2.4 van dit besluit.

Een waardebon onderscheidt zich van een voucher, omdat de consument bij de inwisseling van de waardebon altijd moet bijbetalen voor een goed of dienst.

Een waardebon onderscheidt zich van een zegel, omdat de consument een waardebon niet kan inwisselen voor geld.

2.2 Instrumenten met een keuze tussen geld, een goed, een dienst of korting

Voor instrumenten die naar keuze ingewisseld kunnen worden voor geld, een goed, een dienst of korting, staat niet vooraf vast waarvoor ze ingewisseld worden en kan pas bij de inwisseling ervan bepaald worden wat de btw-gevolgen zijn. Daarom worden deze instrumenten bij de overdracht ervan nog niet in de btw-heffing betrokken.¹ Bij de inwisseling van de instrumenten bestaan drie mogelijkheden:

- Het instrument wordt ingewisseld voor geld: artikel 20, eerste lid, onderdeel b, 1^o, van het uitvoeringsbesluit is van toepassing. Zie hiervoor paragraaf 4 van het besluit en paragraaf 2.3 als voor het instrument is betaald.
- Het instrument wordt ingewisseld voor een goed of dienst zonder verplichte bijbetaling: het instrument wordt aangemerkt als een voucher voor meervoudig gebruik en wordt als zodanig in de heffing van btw betrokken. Zie hiervoor paragraaf 3.2 van het besluit.
- Het instrument is al dan niet verkregen bij de levering van goederen of diensten en wordt ingewisseld voor een goed of dienst met verplichte bijbetaling: het instrument wordt aangemerkt als een waardebon. Artikel 21 van het uitvoeringsbesluit is van toepassing. Zie hiervoor paragraaf 5 van het besluit.

2.3 Koopzegels

Naast gratis verstrekte zegels waarop artikel 20 uitvoeringsbesluit slaat, bestaan er ook zegels die tegen betaling aan de consument worden verstrekt bij een goederenlevering of een dienst en die bij inwisseling recht geven op geld, de zogenoemde koopzegels. Per besteed bedrag kan de consument koopzegels (bijvoorbeeld 1 zegel voor iedere besteding van € 10) bij de ondernemer kopen. De consument kan deze zegels vervolgens inwisselen voor een geldbedrag dat vaak hoger is dan het bedrag dat de consument voor de zegels in totaal heeft betaald. Het meerdere vertegenwoordigt het zogenoemde zegelvoordeel voor de consument. Het bedrag dat de consument betaalt voor de zegels behoort niet tot de met btw belaste omzet van de ondernemer.

Artikel 20 van het uitvoeringsbesluit is alleen van toepassing op zegels die gratis aan de consument zijn verstrekt bij de levering van een goed of een dienst. De wijze waarop het zegelvoordeel bij koopzegels wordt verleend, komt in belangrijke mate overeen met de wijze waarop de consument een betaling ontvangt bij het inwisselen van de gratis zegels. Daarom keur ik met toepassing van artikel 63 AWR het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat artikel 20 van het uitvoeringsbesluit bij inwisseling van koopzegels van toepassing is op het bedrag van het zegelvoordeel.

Voor de berekening van de vermindering wordt verwezen naar paragraaf 4 van dit besluit.

2.4 Andere kortingsbonnen dan waardebonnen

Instrumenten waarvan vooraf vaststaat dat ze hoofdzakelijk recht geven op korting en niet zijn verstrekt bij een levering van een goed of een dienst, zijn niet aan te merken als waardebonnen, maar als kortingsbonnen.²

De verstrekking van de kortingsbon tegen vergoeding is belast met btw.³

Het bepalen van de btw-gevolgen bij inwisseling van de kortingsbonnen is afhankelijk van de vraag op welke ondernemer de korting drukt. Dit kan de ondernemer zijn bij wie de consument de kortingsbon inwisselt, maar het kan ook de fabrikant of een centrale instantie zijn bij wie de korting ten laste komt.

Korting drukt op ondernemer bij wie kortingsbon wordt ingewisseld

Als de korting drukt op de ondernemer bij wie de kortingsbon daadwerkelijk wordt ingewisseld, dan wordt de maatstaf van heffing voor de goederen of diensten waarvoor de consument de kortingsbon inwisselt, verminderd met de korting. De kortingsbon wordt behandeld als een direct verrekenbare korting.

Korting drukt op fabrikant of centrale instantie

Het komt voor dat de consument de kortingsbon inwisselt bij een ondernemer die deze ingewisselde kortingsbon weer in kan leveren bij de fabrikant of een centrale instantie tegen uitbetaling van het bedrag van de korting. De korting drukt op de fabrikant of de centrale instantie, doordat deze het bedrag van de korting vergoedt aan de ondernemer die de goederen levert of diensten verricht. De betaling van de fabrikant of de centrale instantie wordt bij de ondernemer die deze betaling ontvangt in de btw-heffing betrokken. Het gevolg hiervan is dat deze ondernemer btw verschuldigd is uit het totaal in verband met deze transactie van het door de consument betaalde bedrag én het door de centrale instantie betaalde bedrag. Het bedrag dat door de fabrikant of de centrale instantie is betaald, komt bij de fabrikant of de centrale instantie in mindering op de belaste omzet.⁴

2.5 Abonnementen

Een abonnement, zoals een telefoonabonnement of sportabonnement, is geen voucher. Een abonnement is een overeenkomst tussen twee partijen waarbij de ene partij zich verplicht om over een bepaalde periode goederen te leveren of diensten te verrichten. De andere partij is verplicht om een (periodieke) betaling te verrichten. De (periodieke) betalingen zijn de tegenprestatie voor de goederenleveringen of de diensten. Een abonnementsbewijs, zoals een pasje om de sportschool binnen te komen, is een identificatiemiddel voor de abonnementshouder. Het abonnementsbewijs wordt niet als tegenprestatie voor de goederenleveringen of de diensten gebruikt of ingewisseld. Daarom is bij een abonnement geen sprake van een voucher. In tegenstelling tot een telefoonabonnement, is een prepaid telefoonkaart wel een voucher. Een prepaid telefoonkaart kan zowel een voucher voor enkelvoudig gebruik zijn als een voucher voor meervoudig gebruik. Dit is afhankelijk van de gebruiksmogelijkheden (zie hiervoor paragraaf 3).

2.5.1. Abonnementen voor mobiel telefoon- en dataverkeer

Bij abonnementen voor mobiel telefoon- en dataverkeer betaalt de abonnee maandelijks een bedrag voor een in de overeenkomst bepaalde omvang aan belminuten/sms-berichten/internetdata. Het gaat hierbij om zogenoemde bundels voor bellen, sms-en en internetdata. Indien de abonnee meer belt, sms ' t of internetdata verbruikt dan zijn bundel omvat, moet hij veelal bijbetalen. Van dergelijke abonnementen is het kenmerk dat de afnemer in staat wordt gesteld om binnen de in de overeenkomst bepaalde grenzen gebruik te maken van de infrastructuur om telecommunicatiediensten in de zin van artikel 2a, eerste lid, onderdeel r, van de wet te kunnen afnemen⁵. Deze dienst wordt geacht te zijn verricht aan het einde van de abonnementsperiode waarop de betaling betrekking heeft.⁶ Bij deze abonnementen bestaat er geen recht op teruggaaf van de btw over niet gebruikt bel-/sms/datategoed. Over de eventuele bijbetaling bij overschrijding van bel-/sms-/datategoed is btw verschuldigd.

Via telecommunicatiediensten kunnen ook diensten van derden worden afgenomen, bijvoorbeeld contentdiensten. Deze diensten worden doorgaans buiten het abonnement om afgerekend. Ook indien het mogelijk is een gering deel van het abonnementsbedrag te gebruiken voor de betaling van de andere diensten, neemt dit niet weg dat tussen partijen in wezen een abonnement is afgesloten voor het kunnen afnemen van telecommunicatiediensten en de afnemer ook voor dit doel een abonnement heeft aangeschaft.

Een ondernemer die namens een telecombedrijf telefoonabonnementen verkoopt of afsluit, verricht een met btw-belaste verkoop- of distributiedienst aan het telecombedrijf.

3 Vouchers

3.1 Voucher voor enkelvoudig gebruik

3.1.1 Overdracht van een voucher voor enkelvoudig gebruik

Elke overdracht van een voucher voor enkelvoudig gebruik worden beschouwd als de levering van het goed of de verrichting van de dienst waarop de voucher betrekking heeft (artikel 28zh, eerste lid, van de wet). Dit betekent dat de uitgever of leverancier van de voucher voor enkelvoudig gebruik over de verkoop daarvan btw verschuldigd is alsof de goederen en diensten waarop de voucher betrekking heeft op dat moment worden geleverd. Het gaat hierbij om de overdracht van de voucher door een ondernemer die in eigen naam en voor eigen rekening handelt.

3.1.2 Feitelijke overhandiging van de goederen/feitelijke dienstverrichting

In artikel 28zh, tweede lid, van de wet is bepaald dat de feitelijke overhandiging van de goederen of de feitelijke dienstverlening bij gebruik of tegen inwisseling van een voucher voor enkelvoudig gebruik, niet als een zelfstandige handeling voor de btw wordt beschouwd. Dit geldt voor zover de voucher als tegenprestatie wordt aanvaard. Het kan zijn dat de consument de voucher voor enkelvoudig gebruik inwisselt of gebruikt voor een goed of een dienst met een hogere waarde dan de waarde van de voucher of het nog te besteden saldo op de voucher en een bedrag moet bijbetalen. Uit deze bijbetaling is de ondernemer die de bijbetaling ontvangt btw verschuldigd.

3.1.3 Maatstaf van heffing

Bij de overdracht van een voucher voor enkelvoudig gebruik wordt de maatstaf van heffing vastgesteld op basis van artikel 8 van de wet. De maatstaf van heffing bestaat uit het totale bedrag dat voor de voucher in rekening wordt gebracht, verminderd met de in dat bedrag begrepen btw. Als meer wordt voldaan dan in rekening is gebracht, wordt hetgeen dat is voldaan in de btw-heffing betrokken. Bij elke doorverkoop van de voucher voor enkelvoudig gebruik, wordt de maatstaf van heffing op dezelfde manier vastgesteld als bij de eerste overdracht van de voucher.

De consument kan de voucher ook inwisselen voor een product met een lagere waarde dan de waarde van de voucher. De heffing van btw blijft dan in stand.

3.1.4 Inwisseling/gebruik voucher bij een andere ondernemer dan de uitgever

Voor de gevallen waarin de consument de voucher bij een andere ondernemer inwisselt of gebruikt dan de uitgever van de voucher geldt dat de ondernemer die de goederen feitelijk levert of de diensten feitelijk verricht, geacht wordt die leveringen of diensten te hebben verricht aan de uitgever van de voucher. Dit betekent dat eerstbedoelde ondernemer ter zake daarvan een factuur met btw dient uit te reiken aan de uitgever van de voucher. Deze goederenlevering of dienst vindt plaats op het moment dat de consument de voucher voor enkelvoudig gebruik als tegenprestatie inwisselt of gebruikt.

De maatstaf van heffing van de prestatie op basis van artikel 28zh, vierde lid, van de wet wordt ook overeenkomstig artikel 8 van de wet bepaald. Doorgaans vindt een afrekening plaats tussen de ondernemer die de goederen feitelijk verstrekt of de diensten feitelijk verricht en de uitgever van de voucher. De maatstaf van heffing bestaat dan uit het in rekening gebrachte bedrag of hetgeen is betaald, indien meer wordt betaald dan in rekening is gebracht.

3.1.5 Distributeur

Wanneer een distributeur in naam van een andere ondernemer (ondernemer A) een voucher voor enkelvoudig gebruik overdraagt, wordt de voucher op grond van artikel 28zh, derde lid, van de wet geacht te zijn overgedragen door ondernemer A. De distributeur verricht hierbij een distributiedienst aan ondernemer A. Omdat een voucher niet aangemerkt kan worden als wettig betaalmiddel, waardepapier of handelspapier, zijn de vrijstellingen van artikel 11, eerste lid, onderdeel i, ° 1 en 2, en onderdeel j, ° 2, van de wet niet van toepassing. Deze distributiedienst en alle andere diensten die betrekking hebben op een voucher voor enkelvoudig gebruik, zoals een promotiedienst, zijn aan het algemene btw-tarief onderworpen.

3.2 Voucher voor meervoudig gebruik

3.2.1 Overdracht van een voucher voor meervoudig gebruik

De overdracht van vouchers voor meervoudig gebruik is niet aan btw onderworpen (artikel 28zi, eerste lid, van de wet). De bijkomende kosten, zoals verzend-, administratie en verpakkingskosten, die in rekening worden gebracht aan de afnemer zijn zelfstandig belast met btw, nu deze niet op kunnen gaan in een voor de btw belastbare handeling.

Het recht op aftrek van voorbelasting op door de ondernemer aangeschafte goederen en diensten is afhankelijk van het bestaan van een rechtstreeks verband met door de ondernemer verrichte belaste prestaties of zijn gehele economische activiteit.

In de praktijk van de vouchers is het vaak gebruikelijk dat een uitgever van vouchers afspraken maakt met ondernemers die de voucher willen accepteren (' acceptanten ') over de acceptatie van haar vouchers. De uitgever zorgt door de uitgifte van de vouchers voor meer promotie en eenvoudigere afhandeling van betalingen bij de acceptanten van de voucher. De acceptanten zijn daarom bereid een vergoeding (commissie of provisie) per geaccepteerde voucher aan de uitgever te betalen. Deze vergoeding is vanaf 1 januari 2019 btw-belast (dit betreft dus de economische activiteit van de uitgever).

In een dergelijk model bestaat bij de uitgever een volledig recht op aftrek van de btw op kosten gemaakt voor de overdracht, promotie en administratieve en financiële afwikkeling van de voucher, omdat deze kosten een rechtstreeks verband hebben met de met btw belaste dienst van de uitgever aan de acceptant.

3.2.2 Feitelijke overhandiging van de goederen/feitelijke dienstverrichting

In artikel 28zi, eerste lid, van de wet is bepaald dat de feitelijke overhandiging van de goederen of de feitelijke verrichting van de diensten in ruil voor een voucher voor meervoudig gebruik onderworpen is aan btw. De ondernemer die de goederen feitelijk overhandigt of de dienst feitelijk verricht is de btw verschuldigd.

3.2.3 Maatstaf van heffing

Ingevolge artikel 28zj van de wet kan onverminderd de toepassing van artikel 8, eerste en tweede lid, van de wet bij goederenleveringen of diensten waarvoor wordt betaald met een voucher voor meervoudig gebruik, voor de maatstaf van heffing worden uitgegaan van de tegenprestatie die betaald is voor de voucher, verminderd met het btw-bedrag over de geleverde goederen of de verrichte diensten. In een keten waarbij de voucher meerdere keren wordt overgedragen, gaat het om de laatste schakel waarin een ondernemer in zijn hoedanigheid als ondernemer de voucher overdraagt aan een consument. Een voorbeeld waarbij een ondernemer niet in de hoedanigheid als ondernemer een

voucher overdraagt, is een kerstpakket in de vorm van een voucher die de werkgever aan zijn werknemer verstrekt.

Als de ondernemer niet beschikt over informatie over hetgeen voor de desbetreffende voucher voor meervoudig gebruik is betaald, dan is de maatstaf van heffing de op de voucher zelf of in de bijbehorende documentatie vermelde monetaire waarde, verminderd met het btw-bedrag over de levering of de verrichte dienst. Met monetaire waarde wordt bedoeld de nominale waarde van de voucher.

Ontbreekt ook deze informatie, dan worden de algemene btw-regels met betrekking tot de maatstaf van heffing als bedoeld in artikel 8, eerste en tweede lid, van de wet toegepast. Dit betekent dat btw wordt berekend over de vergoeding. De vergoeding bestaat uit het totale bedrag dat voor de voucher in rekening is gebracht, de btw niet daaronder begrepen. Als er meer is voldaan dan het bedrag dat in rekening is gebracht, dan bestaat de maatstaf van heffing uit het bedrag dat is voldaan.

De consument kan de voucher voor meervoudig gebruik inwisselen of gebruiken voor prestaties met een lagere waarde dan die van de voucher. Hierbij zijn drie situaties te onderscheiden:

- De voucher wordt afgewaardeerd met de waarde van het goed of de dienst en er blijft nog saldo op de voucher staan: de maatstaf van heffing bestaat uit het bedrag van de afwaardering exclusief btw. Als de consument de voucher vervolgens weer (eventueel bij een andere ondernemer) gebruikt als tegenprestatie voor een goed of dienst, dan is de maatstaf van heffing voor die goederenlevering of dienst de afwaardering op dat moment.
- De consument ontvangt wisselgeld ter waarde van het nog niet gebruikte bedrag: de maatstaf van heffing en de verschuldigde btw wordt verminderd met het bedrag van het wisselgeld.
- De consument ontvangt geen wisselgeld en er blijft geen saldo op de voucher staan: de maatstaf van heffing is het in rekening gebrachte bedrag voor de levering of de dienst^Z.

Als de consument de voucher voor meervoudig gebruik inwisselt of gebruikt voor een goed of een dienst met een hogere waarde dan de waarde van de voucher, dan kan het zijn dat de consument een bedrag moet bijbetalen. Over deze bijbetaling is de ondernemer die de bijbetaling ontvangt btw verschuldigd.

3.2.4 Inwisseling/gebruik voucher bij een andere ondernemer dan de uitgever

In tegenstelling tot vouchers voor enkelvoudig gebruik, vindt geen goederenlevering of dienst bij wijze van wettelijke fictie plaats tussen de leverancier of dienstverrichter en de uitgever van de voucher als de consument de voucher inwisselt of gebruikt bij een andere ondernemer dan de uitgever van de voucher. Tussen deze ondernemers kunnen niettemin andere belaste prestaties plaatsvinden, zoals promotie- en distributiediensten.

De maatstaf van heffing voor deze andere belaste prestaties wordt bepaald op grond van artikel 8 van de wet.

3.2.5 Distributeur

In artikel 28zi, tweede lid, van de wet is aangegeven dat alle dienstverlening in het kader van de overdracht van de voucher voor meervoudig gebruik, zoals distributie- of promotiediensten, zijn onderworpen aan de btw. Omdat een voucher niet aangemerkt kan worden als wettig betaalmiddel, waardepapier of handelspapier, zijn de vrijstellingen van artikel 11, eerste lid, onderdeel i, ° 1 en 2, en onderdeel j, ° 2, van de wet niet van toepassing. Of distributie- of promotiediensten worden verricht, zal moeten blijken uit onderlinge afspraken. Van een distributiedienst in de zin van artikel 28zi, tweede lid, van de wet is alleen sprake als een distributeur de voucher op naam van een andere ondernemer uitgeeft.

3.3 Gratis voucher

Naast vouchers tegen betaling, kunnen ondernemers ook gratis vouchers verstrekken. Deze vouchers kunnen bij een andere goederenlevering of dienst worden verstrekt. De vergoeding ziet in dat geval op het goed of de dienst waarbij de gratis voucher wordt uitgegeven. Deze vergoeding wijkt niet af van de vergoeding die de ondernemer in rekening zou brengen als de consument de voucher niet zou (willen)

ontvangen. Daarnaast kan een ondernemer gratis vouchers overdragen zonder dat een consument daar een ander goed of dienst voor moet afnemen voor het verkrijgen van de voucher.

Voor de heffing van omzetbelasting van vouchers die gratis worden overgedragen wordt aangesloten bij de bestaande btw-behandeling van goederen en diensten die om niet worden verstrekt.

3.3.1 Gevolgen goederenlevering

De verstrekking van een goed om niet wordt op grond van artikel 3, derde lid, onderdeel a, van de wet gelijkgesteld met een levering onder bezwarende titel (hierna: fictieve levering). Van een fictieve levering kan ook sprake zijn bij gratis verstrekte vouchers, aangezien op dat moment de goederenlevering geacht wordt plaats te vinden.⁸

Met betrekking tot een gratis verstrekte vouchers moet eerst worden vastgesteld of zekerheid bestaat over btw-behandeling van het onderliggende goed op het moment van de overdracht van de voucher. In de meeste gevallen zal om die reden sprake zijn van een voucher voor meervoudig gebruik. De vergoeding voor het onderliggende goed zal in de meeste gevallen namelijk niet bekend zijn bij de overdracht van de voucher, omdat nog niet bekend is welk specifieke goed zal worden verstrekt en/of de aankoop prijs van het goed of een soortgelijk goed, of de kostprijs niet bekend is. Een voorbeeld: Een voucher die ingewisseld kan worden tegen goederen belast tegen hetzelfde tarief is een voucher voor enkelvoudig gebruik als deze tegen betaling wordt verstrekt. De verschuldigde btw kan namelijk al bij de overdracht ervan bepaald worden op basis van de vergoeding die is betaald voor de voucher. Wanneer de voucher gratis wordt verstrekt, dan wordt de verschuldigde btw berekend op basis van de inkoop prijs van de goederen, of soortgelijke goederen, of de kostprijs. Deze is bij de overdracht van de voucher nog niet bekend als de voucher voor verschillende producten gebruikt of ingewisseld kan worden.

Bij een gratis voucher voor meervoudig gebruik is sprake van een fictieve levering bij inwisseling of gebruik van de voucher, aangezien op dat moment pas de goederenlevering plaatsvindt. Voor de aanwezigheid van een fictieve levering moet wel aan de overige voorwaarden voor een dergelijke levering voldaan worden. Zo is pas sprake van een fictieve levering als met betrekking tot het goed of de bestanddelen daarvan (waarop de voucher betrekking heeft) recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van voorbelasting is ontstaan. Het gaat hierbij om de ondernemer die in geval van een voucher voor enkelvoudig gebruik de voucher overdraagt en in geval van een voucher voor meervoudig gebruik de ondernemer die de goederen feitelijk verstrekt.

Heffing bij een fictieve levering blijft achterwege als de voucher wordt aangemerkt als een geschenk van geringe waarde of als monster in de zin van artikel 3, achtste lid, van de wet. Bij een geschenk van geringe waarde of een monster gaat het om een goed met een waarde van maximaal € 15.⁹ De waarde wordt bepaald aan de hand van het onderliggende goed (het goed waarvoor de voucher kan worden ingewisseld of gebruikt). In een spaarsysteem waarbij meerdere instrumenten samen een voucher vormen, dient de toepassing van artikel 3, achtste lid, van de wet getoetst te worden aan het onderliggend goed en niet per verstrekte bon.

De maatstaf van heffing wordt bij een fictieve levering bepaald op basis van artikel 8, derde lid, van de wet. Dit artikel bepaalt dat de vergoeding wordt gesteld op de aankoop prijs van de goederen of soortgelijke goederen. Als deze aankoop prijs er niet is, dan wordt de vergoeding vastgesteld op de kostprijs berekend op het tijdstip waarop de fictieve levering plaatsvindt.

3.3.2 Gevolgen dienst

Artikel 4, tweede lid, onderdeel b, van de wet merkt ook als belastbare dienst aan het om niet verrichten van diensten door een ondernemer voor eigen privédoeleinden, voor privédoeleinden van zijn personeel of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden. Het verstrekken van een voucher om niet die recht geeft op een dienst moet worden gezien als zijnde verstrekt voor bedrijfsdoeleinden en valt om die reden buiten de reikwijdte van artikel 4, tweede lid, van de wet. Dit betekent dat bij een voucher die betrekking heeft op een dienst, geen fictieve dienst plaatsvindt als deze om niet voor bedrijfsdoeleinden wordt overgedragen. De overdracht van een dergelijke voucher is een niet-belastbare handeling. Deze niet-belastbare handeling vormt voor de btw een zelfstandige handeling. Dit betekent dat het recht op aftrek van voorbelasting per gratis verstrekte voucher moet worden beoordeeld. De ondernemer heeft geen recht op aftrek van voorbelasting met betrekking tot de dienst waarop de voucher betrekking heeft, als de kosten rechtstreeks en onmiddellijk toerekenbaar zijn aan de niet-belastbare handeling. Als de kosten betrekking hebben op de gehele economische activiteit van de ondernemer en niet rechtstreeks en onmiddellijk toerekenbaar zijn aan de niet-belastbare handeling, dan leidt dit tot pro rata aftrek.

3.4 Instrumenten die samen een voucher vormen

Een ondernemer kan instrumenten verstrekken die op zichzelf bezien niet kwalificeren als een voucher, omdat ze als zodanig nog niet als tegenprestatie voor een goederenlevering of dienst ingewisseld of gebruikt kunnen worden. Als de instrumenten samen, bijvoorbeeld bij een vol spaarboekje, wel ingewisseld of gebruikt kunnen worden als tegenprestatie voor een goederenlevering of dienst, dan kwalificeren deze samen als een voucher voor meervoudig gebruik. De heffing van btw vindt dan plaats bij de feitelijke overhandiging van het goed of de dienst waarvoor de instrumenten samen als voucher worden ingewisseld of gebruikt. Wanneer deze instrumenten gratis worden verstrekt en de consument dus een gratis goed of dienst verkrijgt bij inwisseling van het volle spaarboekje, is paragraaf 3.3 van overeenkomstige toepassing.

Een voorbeeld van instrumenten die samen een voucher vormen zijn instrumenten die de consument kan opplakken in een spaarboekje en die bij een vol boekje recht geven op een gratis kop koffie of een ander(e) goed of dienst. Het maakt hierbij niet uit of de instrumenten fysiek zijn (bonnen of stempels) of digitaal.

3.5 Vouchers voor enkelvoudig gebruik die niet worden ingewisseld of gebruikt

Niet alle aan de consument uitgegeven vouchers worden ook daadwerkelijk als tegenprestatie voor een goed of een dienst ingewisseld of gebruikt.

Voor een voucher voor enkelvoudig gebruik kan door de ondernemer die de voucher heeft uitgegeven teruggaaf van belasting worden verkregen op de voet van artikel 29 van de wet, indien de voucher wordt teruggenomen en de vergoeding wordt terugbetaald aan de consument.

3.6 Overgangsregeling

De in hoofdstuk V, afdeling 11, van de wet opgenomen regeling voor de heffing van btw bij vouchers is van toepassing op vouchers die ná 31 december 2018 zijn uitgegeven. Vouchers die voor deze datum zijn uitgegeven, vallen nog onder het oude regime dat van toepassing is vóór 1 januari 2019. Voor vouchers die zijn uitgegeven vóór 1 januari 2019, maar pas ingewisseld of gebruikt worden vanaf die datum moeten ondernemers twee systemen hanteren.

3.6.1 Voucher voor enkelvoudig gebruik

Bij vouchers voor enkelvoudig gebruik die zijn uitgegeven vóór 1 januari 2019 vindt in veel gevallen heffing van btw plaats bij inwisseling of gebruik ervan, ongeacht of de inwisseling of het gebruik plaatsvindt ná 31 december 2018. Bij vouchers voor enkelvoudig gebruik die zijn uitgegeven ná 31 december 2018 vindt heffing van btw plaats bij elke overdracht ervan. Bij de inwisseling of gebruik is dan geen btw meer verschuldigd. Voor vouchers voor enkelvoudig gebruik die zijn uitgegeven vóór 1 januari 2019 maar vóór die datum nog niet zijn ingewisseld of nog niet volledig zijn gebruikt en pas tot heffing van btw leiden bij gebruik of inwisseling, keur ik met toepassing van artikel 63 AWR het volgende goed. Als een uitgever meerdere soorten vouchers voor enkelvoudig gebruik uitgeeft, dient de uitgever per soort voucher een keus te maken voor het al dan niet toepassen van de goedkeuring.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat de uitgever van vouchers voor enkelvoudig gebruik die zijn uitgegeven vóór 1 januari 2019, maar vóór die datum nog niet zijn ingewisseld of nog niet volledig zijn gebruikt, en de ondernemer bij wie een dergelijke voucher wordt ingewisseld of gebruikt, btw voldoen alsof deze vouchers op 1 januari 2019 zijn uitgegeven. De ondernemer bij wie de vouchers worden ingewisseld of gebruikt is geen btw verschuldigd over de goederenlevering of dienst voor zover de tegenprestatie bestaat uit de waarde van de ingewisselde of gebruikte vouchers. In zoverre is deze ondernemer wel btw verschuldigd ter zake van de prestatie die hij geacht wordt te verrichten aan de uitgever (zoals beschreven in paragraaf 3.1.4 hiervoor). Bij gebruik van de goedkeuring mag heffing van btw achterwege blijven voor zover de vouchers onder de oude regels niet tot heffing van btw zouden leiden, omdat ze niet worden ingewisseld of gebruikt.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

- De artikelen 2a, eerste lid, onderdelen t en u, en 28zh, vierde lid, van de wet zijn van overeenkomstige toepassing op de vouchers voor enkelvoudig gebruik die vóór 1 januari 2019 zijn uitgegeven;
- De ondernemer (uitgever) past het btw-tarief toe dat geldt op 1 januari 2019;
- De uitgever vermeldt de btw op grond van deze goedkeuring niet op zijn factuur;
- De ondernemer (uitgever) geeft de btw aan in zijn aangifte over het eerste belastingtijdvak van 2019; en
- Het percentage voor niet ingewisselde vouchers baseert de ondernemer (de uitgever) op een gemiddelde van de objectieve historische gegevens van de afgelopen 3 jaren.

De uitgever van de voucher informeert de betrokken ondernemers bij wie de door hem uitgegeven vouchers worden ingewisseld of gebruikt over de toepassing van deze goedkeuring.

3.6.2 Voucher voor meervoudig gebruik

Voor vouchers voor meervoudig gebruik die zijn uitgegeven vóór 1 januari 2019, maar op die datum nog niet zijn ingewisseld of gebruikt, blijft het op 31 december 2018 geldende heffingsregime nog gelden. Om te voorkomen dat ondernemers een lange periode twee systemen voor vouchers voor meervoudig gebruik moeten hanteren, keur ik met toepassing van artikel 63 AWR het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat vouchers voor meervoudig gebruik die zijn uitgegeven vóór 1 januari 2019, maar op die datum nog niet zijn ingewisseld of gebruikt, behandeld worden alsof deze vouchers zijn uitgegeven op 1 januari 2019.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende voorwaarden:

- De artikelen 2a, eerste lid, onderdelen t en v, 28zi en 28zj van de wet zijn van overeenkomstige toepassing; en
- De ondernemer past het btw-tarief toe dat geldt op het moment van inwisseling of gebruik van de voucher.

De uitgever van de voucher informeert de betrokken ondernemers bij wie de door hem uitgegeven vouchers worden ingewisseld of gebruikt over de toepassing van deze goedkeuring.

4 Zegels

Een zegel geeft, eventueel samen met andere zegels, recht op geld. Artikel 20 van het uitvoeringsbesluit staat een vermindering van btw toe voor door de consument ingewisselde zegels die bij een eerdere goederenlevering of dienst gratis zijn verstrekt. Dit artikel regelt daarnaast de wijze waarop deze vermindering plaatsvindt.

4.1 Berekening van de vermindering

De vermindering op grond van artikel 20 van het uitvoeringsbesluit komt uitsluitend toe aan de ondernemer die bij zijn leveringen en diensten gratis zegels verstrekt en te wiens laste daadwerkelijk en ook uiteindelijk de geldswaarde van de ingewisselde respectievelijk verstrekte zegels komt. Daarbij is het niet van belang door welke ondernemer de zegels feitelijk worden overhandigd dan wel bij welke ondernemer de zegels in eerste instantie door degene die het zegelvoordeel geniet (moeten) worden ingeleverd. De opzet van artikel 20 brengt tevens met zich dat van inwisseling eerst sprake is, indien de ondernemer te wiens laste de geldswaarde van de ingewisselde zeges komt daadwerkelijk tot betaling van het zegelvoordeel is overgegaan. Voorts heeft een en ander mede tot gevolg dat pas van verstrekking kan worden gesproken, indien de zegel is overhandigd aan degene die het zegelvoordeel ook behoort te genieten.

Zegels kunnen zowel verstrekt worden bij prestaties die belast zijn tegen het algemene btw-tarief als bij prestaties die belast zijn tegen het verlaagde btw-tarief. De vermindering van de btw dient te worden gesplitst in dezelfde verhouding als de verhouding tussen de omzetten behaald met de prestaties belast tegen het algemene btw-tarief en de prestaties belast tegen het verlaagde btw-tarief waarbij de zegels zijn verstrekt. De omzet die ziet op prestaties waarbij geen zegels zijn verstrekt, wordt daarbij niet in aanmerking genomen. Buiten de vermindering op grond van artikel 20 van het uitvoeringsbesluit, heeft het verstrekken en inwisselen van de zegels geen invloed op de hoogte van de normaal verschuldigde btw.

4.2 Berekening van de vermindering bij een zegelcentrale

Een ondernemer kan deelnemen aan een zegelsysteem waarbij meerdere ondernemers zijn aangesloten die, al dan niet door tussenkomst van een leverancier, bij een zegelcentrale zegels inkopen. Let wel, het gaat hier alleen om zegels die door de consument ingewisseld kunnen worden voor geld. De zegels kunnen naar keuze bij alle deelnemende ondernemers worden ingewisseld, ongeacht welke ondernemer de zegels daadwerkelijk aan de consument heeft verstrekt. De ondernemer bij wie de consument de zegels inwisselt, betaalt het geld uit aan de consument. Deze ondernemer levert, al dan niet door tussenkomst van een leverancier, de ingenomen zegels in bij de zegelcentrale. De zegelcentrale restitueert het door de ondernemer uitbetaalde bedrag.

In het beschreven zegelsysteem met een zegelcentrale komt de geldswaarde ten laste van de ondernemer die de zegels van de zegelcentrale heeft aangekocht vóór de verstrekking van de zegels aan de consument. De ondernemer kan de btw dan op de wijze beschreven in artikel 20, eerste lid, onderdeel b, ° 2, van het uitvoeringsbesluit in mindering brengen. De waarde van de zegels kan de ondernemer bepalen door uit te gaan van de voorraad ongebruikte zegels aan het begin van het belastingtijdvak, vermeerderd met de in dat tijdvak ingekochte zegels (bij de zegelcentrale), en verminderd met de voorraad ongebruikte zegels aan het einde van dat tijdvak.

4.3 Prestaties die betrekking hebben op zegels

Zegels hebben niet het karakter van waardepapieren of handelspapieren in de zin van artikel 11, eerste lid, onderdeel i en j, ° 2, van de wet. De op deze zegels betrekking hebbende handelingen door de bij het verstrekken van de zegel betrokken ondernemers, waaronder de zegelcentrale, zijn daarom niet vrijgesteld.

5. Waardebonnen

Artikel 21 van het uitvoeringsbesluit regelt de btw-gevolgen bij waardebonnen.

Waardebonnen kunnen bij een andere ondernemer ingewisseld worden dan de uitgever ervan. Het bepalen van de btw-heffing is zowel bij de inwisseling bij de uitgever als bij de inwisseling bij een andere ondernemer hetzelfde. Ook als de consument de waardebonnen inwisselt bij een andere ondernemer, is de uitgever van de waardebonnen geen btw verschuldigd over het eventuele bedrag dat voor de waardebonnen is betaald bij de verstrekking. Voor de ondernemer bij wie de waardebonnen worden ingewisseld, bestaat de met btw belaste vergoeding uit het bedrag dat bij de inwisseling van de waardebonnen voor de goederen of diensten moet worden bijbetaald, de btw niet daaronder begrepen, vermeerderd met hetgeen eventueel is betaald voor de waardebonnen bij de verstrekking ervan, de btw niet daaronder begrepen.

Waardebonnen hebben niet het karakter van waardepapieren of handelspapieren in de zin van artikel 11, eerste lid, onderdeel i en j, ° 2, van de wet. De op deze waardebonnen betrekking hebbende handelingen door de bij het verstrekken van de waardebonnen betrokken ondernemers zijn daarom niet vrijgesteld.

6. Ingetrokken regelingen

De volgende besluiten zijn ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

- het besluit van 30 december 1999, nr. VB99/2649 (Heffing van omzetbelasting met betrekking tot cadeaubonnen). Achterhaald vanwege de nieuwe voucherregels.
- het besluit van 5 november 2001, nr. CPP 2001/2160M (Heffing van omzetbelasting ten aanzien van het verstrekken van zegels en waardebonnen). Deels verwerkt in § 2, § 4 en § 5. Het overige is achterhaald vanwege tijdsverloop, de nieuwe voucherregels en de wijziging van het uitvoeringsbesluit.
- het besluit van 25 januari 2013, BLKB 2013/82M (Heffing van omzetbelasting ten aanzien van telefoonkaarten en mobiele telefoonabonnementen). Telefoonkaarten vallen onder de voucherregels. Telefoonabonnementen zijn opgenomen in § 2.5.1

7. Inwerkingtreding

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

8. Citeertitel

Dit besluit wordt aangehaald als: Besluit heffing van omzetbelasting ter zake van vouchers, waardebonnen en zegels.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 14 december 2018

De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,

J. de Blieck
Lid van het managementteam Belastingdienst

- [1](#)
HvJ EG 21 februari 2006, zaak C-419/02, BUPA Hospitals Ltd, ECLI:EU:C:2006:122.
- [2](#)
Te denken valt aan een voordeelpas die door een organisatie wordt verkocht om gedurende een zekere periode en binnen een bepaald geografisch gebied, recht op korting te kunnen verkrijgen op de aanschaf van goederen en diensten bij derden.
- [3](#)
HvJ EU 12 juni 2014, zaak C-461/12, Granton Advertising, ECLI:EU:C:2014:1745.
- [4](#)
HvJ EG 15 oktober 2002, zaak C-427/98, Commissie/Duitsland, ECLI:EU:C:2002:581.
- [5](#)
HvJ EU 22 november 2018, zaak C-295/17, MEO – Serviços de Comunicação e Multimédia SA, ECLI:EU:C:2018:413.
- [6](#)
HvJ EU 3 september 2015, zaak C-463/14, Asparuhovo Lake Investment Company, ECLI:EU:C:2015:542.
- [7](#)
Zie Kamerstukken II, 2017–2018, 34 755, nr. 5, blz. 13.
- [8](#)
Zie in dit kader ook HvJ EG 27 april 1999, nr. C-48/97, Kuwait Petroleum, ECLI:EU:C:1999:203.
- [9](#)
Zie kamerstukken II, 2006-2007, 30 804, nr. 8, blz. 37.