

Circulaire 2020/C/121 betreffende btw-behandeling van vouchers

Deze circulaire bespreekt de regels inzake de btw-behandeling van vouchers, die vanaf 01.01.2019 van toepassing zijn.

belasting over de toegevoegde waarde ; vouchers ; levering van goederen ; dienst ; maatstaf van heffing

FOD Financiën, 18.09.2020

Algemene Administratie van de Fiscaliteit – Belasting over de toegevoegde waarde

BIJLAGE: 1

Inhoudstafel

1.	Inleiding.....	3
2.	Nieuwe bepalingen in het Btw-Wetboek met betrekking tot vouchers	3
3.	Definitie 'voucher'	4
3.1.	Voorwaarde 1: er bestaat de verplichting om de voucher te aanvaarden als gehele of gedeeltelijke tegenprestatie voor goederenleveringen of diensten	5
3.1.1.	Voucher versus gratis uitgegeven bon/kortingsbon	5
3.1.2.	Bijzonder geval van de waardebon uitgegeven bij terugname van een artikel in het kader van de garantie.....	6
3.1.3.	Voucher als gehele tegenprestatie.....	7
3.1.4.	Voucher als gedeeltelijke tegenprestatie.....	8
3.2.	Voorwaarde 2: op de voucher zelf of in de bijhorende documentatie met inbegrip van de voorwaarden voor het gebruik van de voucher zijn vermeld: de te verrichten leveringen of diensten en/of de identiteit van de potentiële verrichter	8
3.3.	Tijdstip van uitgifte.....	9
3.4.	Voorafbetaalde telefoonkaarten	9
4.	Soorten vouchers.....	9
4.1.	Vouchers voor enkelvoudig gebruik.....	10
4.2.	Vouchers voor meervoudig gebruik.....	11
4.3.	Behoud kwalificatie gedurende de geldigheidsduur van de voucher	11
5.	Btw-heffing inzake handelingen met betrekking tot vouchers	12
5.1.	Vouchers voor enkelvoudig gebruik.....	12
5.1.1.	Overdracht door een belastingplichtige die in eigen naam handelt	12
5.1.2.	De feitelijke overhandiging van de goederen of diensten	13
5.1.3.	Overdracht door een belastingplichtige die niet in eigen naam handelt	14

5.1.4.	De verrichter van de levering of dienst is niet de in eigen naam handelende uitgever van de voucher.....	16
5.2.	Vouchers voor meervoudig gebruik.....	17
5.2.1.	De overdracht(en) van de voucher.....	17
5.2.2.	De feitelijke overhandiging van de goederen of diensten	18
5.2.3.	Distributie- en promotiediensten.....	19
5.2.3.1.	Distributeur handelt in naam en voor rekening van de uitgever	19
5.2.3.2.	Distributeur handelt als verkoopcommissionair.....	20
5.2.3.3.	Uitgever is niet de persoon die de onderliggende levering of dienst verricht	21
6.	De maatstaf van heffing.....	22
6.1.	Vouchers voor enkelvoudig gebruik.....	23
6.2.	Vouchers voor meervoudig gebruik.....	23
7.	De btw-regeling van toepassing op vouchers die niet worden ingewisseld en vervallen	24
7.1.	Vouchers voor enkelvoudig gebruik.....	24
7.2.	Vouchers voor meervoudig gebruik.....	24
8.	Vouchers en GKS.....	25
9.	Inwerkingtreding en overgangsbepaling	25
	BIJLAGE.....	26

1. Inleiding

Deze circulaire licht de regels inzake de btw-behandeling van vouchers toe, die werden ingevoerd door de wet van 11.02.2019 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde met betrekking tot de behandeling van vouchers en de bijzondere regelingen voor telecommunicatiediensten, radio- en televisieomroepdiensten of elektronische diensten voor niet-belastingplichtigen (BS 22.02.2019).

Deze wet zet de Europese voucherrichtlijn 2016/1065/EU van de raad van 27.06.2016 om naar Belgische recht.

In deze circulaire wordt de term 'voucher' enkel gebruikt wanneer het gaat om een instrument beoogd in artikel 1, § 15, van het Btw-Wetboek. Instrumenten die geen vouchers zijn worden aangeduid als tickets, bonnen, kaarten, ...

Als bijlage gaat een niet-limitatieve tabel met voorbeelden.

2. Nieuwe bepalingen in het Btw-Wetboek met betrekking tot vouchers

Artikel 1, § 15, van het Btw-Wetboek (zie artikel 3 van de wet van 11.02.2019):

'Voor de toepassing van dit Wetboek wordt verstaan onder:

1° 'voucher': een instrument ten aanzien waarvan de verplichting bestaat dat instrument als tegenprestatie of gedeeltelijke tegenprestatie voor leveringen van goederen of diensten te aanvaarden en waarbij de te verrichten leveringen van goederen of diensten, of de identiteit van de potentiële verrichters ervan, vermeld staan op het instrument zelf of in de bijhorende documentatie, inclusief de voorwaarden voor het gebruik van het instrument;

2° 'voucher voor enkelvoudig gebruik': een voucher waarbij de plaats van de levering van goederen of de dienst waarop de voucher betrekking heeft, alsmede het bedrag van de over die leveringen of diensten verschuldigde belasting, bekend zijn op het tijdstip van uitgifte van de voucher;

3° 'voucher voor meervoudig gebruik': alle vouchers, uitgezonderd vouchers voor enkelvoudig gebruik.'

Artikel 22ter, van het Btw-Wetboek (zie artikel 7 van de wet van 11.02.2019):

'§ 1. 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. De feitelijke overhandiging van de goederen of de feitelijke dienstverrichting, in ruil voor een door de verrichter van de levering van goederen of dienst als volledige of gedeeltelijke tegenprestatie aanvaarde voucher voor enkelvoudig gebruik, wordt niet als een zelfstandige handeling beschouwd.

Indien de overdracht van een voucher voor enkelvoudig gebruik wordt verricht door een belastingplichtige die in naam van een andere belastingplichtige handelt, wordt die overdracht beschouwd als de levering van goederen, respectievelijk de verrichting van de diensten, waarop de voucher betrekking heeft door de andere belastingplichtige in wiens naam de belastingplichtige handelt.

Indien de verrichter van de levering van goederen of dienst niet de belastingplichtige is die, handelend in eigen naam, de voucher voor enkelvoudig gebruik heeft uitgegeven, wordt die verrichter met betrekking tot die voucher evenwel geacht de levering van goederen aan of dienst ten behoeve van die belastingplichtige te hebben verricht.

§ 2. De feitelijke overhandiging van de goederen of de feitelijke verrichting van de diensten in ruil voor een door de verrichter van de levering van goederen of dienst als volledige of gedeeltelijke tegenprestatie aanvaarde voucher voor meervoudig gebruik, is overeenkomstig artikel 2, eerste lid, aan de belasting onderworpen, terwijl iedere voorafgaande overdracht van deze voucher voor meervoudig gebruik niet aan de belasting onderworpen is.

Indien de voucher voor meervoudig gebruik wordt overgedragen door een belastingplichtige die niet de belastingplichtige is die overeenkomstig het eerste lid de aan de belasting onderworpen handeling verricht, zijn alle vormen van dienstverrichting, zoals distributie- of promotiediensten, onderworpen aan de belasting.'

Artikel 26, § 2, van het Btw-Wetboek (zie artikel 8 van de wet van 11.02.2019):

'§ 2. Onverminderd paragraaf 1 is de maatstaf van heffing voor de met betrekking tot een voucher voor meervoudig gebruik verrichte levering van goederen of dienst gelijk aan de tegenprestatie die betaald is voor de voucher of, bij ontstentenis van informatie over die tegenprestatie, de op de voucher voor meervoudig gebruik zelf of in de bijhorende documentatie vermelde monetaire waarde, verminderd met het bedrag van de belasting over de geleverde goederen of de verrichte diensten.'

3. Definitie 'voucher'

We spreken van een '**voucher**' wanneer voldaan is aan volgende **voorwaarden** (z. artikel 1, § 15, 1°, van het Btw-Wetboek):

- er bestaat de verplichting om de voucher te aanvaarden als **gehele of gedeeltelijke tegenprestatie** voor leveringen van goederen of diensten;
- op de voucher zelf of in de bijhorende documentatie met inbegrip van de voorwaarden voor het gebruik van de voucher (1) zijn minstens één van volgende elementen vermeld:

* de **te verrichten leveringen van goederen of diensten** of;

* de identiteit van de **potentiële verrichters** ervan.

(1) Het feit dat de bijhorende documentatie slechts online via een website of app of dergelijke raadpleegbaar is, vormt geen beletsel.

Er bestaan geen voorwaarden met betrekking tot fysieke verschijningsvorm van een voucher. Vouchers kunnen bestaan op papier of digitaal, kunnen worden opgeladen op een armband of kaart (vb. maaltijdcheques), enz.

Hieronder wordt dieper ingegaan op bovenvermelde voorwaarden.

3.1. Voorwaarde 1: er bestaat de verplichting om de voucher te aanvaarden als gehele of gedeeltelijke tegenprestatie voor goederenleveringen of diensten

3.1.1. Voucher versus gratis uitgegeven bon/kortingsbon

Om als 'tegenprestatie' of als 'gedeeltelijke tegenprestatie' te kunnen kwalificeren is vereist dat de bon door de eerste persoon buiten de productie- en distributieketting onder bezwarende titel werd aangeschaft.

Bonnen die niet werden uitgegeven belichamen immers enkel de verplichting om bij inwisseling een bepaald voordeel (een volledig gratis goed of dienst dan wel een korting op de prijs van een goed of dienst) toe te kennen waarvan de economische kost in de productie- of distributieketting zelf wordt geabsorbeerd (zie bijv. Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest Boots, zaak C-126/88, van 27.03.1990, punt 21).

In die zin werd er door de belastingplichtige bij wie een gratis bon wordt ingewisseld dan ook nooit een daadwerkelijke tegenprestatie ontvangen van de houder (of desgevallend een voorgaande koper): hij honoreert enkel de verbintenis die hij jegens de houder zelf heeft aangegaan om hem op eigen kosten een bepaald voordeel te verschaffen.

Dergelijke gratis bonnen kwalificeren om die reden dan ook niet als vouchers in de zin van artikel 1, § 15, 1°, van het Btw-Wetboek: enkel bonnen waarvoor initieel werd betaald kwalificeren als vouchers in de zin van dit artikel.

Een voucher maakt dus in die context altijd een door een klant **voorafbetaald instrument** uit, waarbij **in de productie- of distributieketting dus reeds betaling werd ontvangen** voor een goed of dienst terwijl pas achteraf, bij de inwisseling van de betrokken voucher, dat goed zal moeten worden geleverd of de dienst zal moeten worden verricht. De voucher belichaamt aldus de tegenprestatie voor de levering van het goed of de dienst die reeds vooraf werd betaald.

Het is wel mogelijk dat de persoon die de voucher uiteindelijk inwisselt niet de persoon is die de voucher heeft aangekocht en dus heeft betaald. Vouchers worden immers vaak gekocht om vervolgens (bijv. als cadeau) gratis te worden overgedragen aan iemand anders.

Voorbeelden:

- *een particulier koopt een voucher om hem cadeau te geven aan een vriend voor zijn verjaardag;*
- *een winkelier koopt enkele vouchers bij een uitgever van vouchers om als geschenk uit te delen aan trouwe klanten. In dit geval is duidelijk sprake van vouchers in de zin van artikel 1, § 15, 1°, van het Btw-Wetboek, vermits de winkelier de bonnen heeft aangekocht. Het feit dat hij ze later gratis wegschenkt aan zijn klanten, verhindert de kwalificatie van voucher niet.*

Het is zelfs mogelijk dat de voucher tussen personen buiten de productie- of distributieketting meerdere keren gratis wordt doorgegeven. Om te kunnen spreken van een voucher is evenwel enkel essentieel dat de eerste persoon buiten de productie- en distributieketting die de voucher heeft verkregen, die onder bezwarende titel heeft aangeschaft.

Anderzijds zijn bonnen die gratis werden uitgegeven en die de houder recht geven op een gratis goed of dienst geen vouchers in de zin van artikel 1, § 15, 1°, van het Btw-Wetboek. Ze zijn derhalve niet onderworpen aan de nieuwe regels met betrekking tot vouchers.

Voorbeeld:

Een fabrikant van broodsmeerproducten brengt een nieuw variant boter op de markt. Om de consument kennis te laten maken met het nieuwe product, geeft hij een gratis bon uit die de consument bij de kleinhandel kan inruilen tegen een botervlootje. De kleinhandel kan terugbetaling verkrijgen van de bon bij de fabrikant aan de prijs waartegen hij het product normaal verkoopt (bijv. 2 euro + 0,12 euro btw).

Deze bon is geen voucher in de zin van artikel 1, § 15, 1^o, van het Btw-Wetboek.

Merk op dat in dit voorbeeld de kleinhandel aan de consument een levering onder bezwarende titel verricht die aan de btw onderworpen is. Het feit dat de kleinhandel de gratis uitgegeven bon als betaling aanvaardt en de terugbetaling bekomt van de fabrikant is geen beletsel (zie in dezelfde zin Hof van Justitie van de Europese Unie, arrest Yorkshire, zaak C-398/99, van 16.01.2003). De fabrikant treedt hier op als derde-betaler van de levering door de kleinhandel aan de consument. De maatstaf van heffing van de door de kleinhandel verrichte levering bedraagt 2 euro.

Zoals dat steeds het geval is bij een rechtstreekse levering van een goed om niet of bij een rechtstreekse verrichting van een dienst om niet, zal een belastingplichtige bij het de inwisseling van een dergelijke bon desgevallend rekening moeten houden met de regels inzake recht op aftrek en handelingen gelijkgesteld met een levering of dienst onder bezwarende titel (artikelen 45, § 1, 12, § 1 of 19, van het Btw-Wetboek).

Bonnen die de houder enkel het recht geven op een korting hetzij bij de aankoop van goederen of diensten, hetzij achteraf, maar geen recht belichamen op het ontvangen van zulke goederen of diensten, zijn evenmin vouchers in de zin van artikel 1, § 15, 1^o, van het Btw-Wetboek.

Voorbeelden van instrumenten die geen voucher zijn in de zin van artikel 1, § 15, 1^o, van het Btw-Wetboek:

- *een bon die recht geeft op 0,50 euro korting bij aankoop van een dienst of goed;*
- *een bon die recht geeft op 5 % korting bij aankoop van een dienst of goed;*
- *een kortingskaart die aan consumenten worden verkocht tegen een bepaalde prijs en in ruil recht geven op aankoop van een aantal goederen of op een aantal diensten onder preferentiële voorwaarden bij handelaars en bedrijven, zoals restaurants, bioscopen, hotels of sauna's, die daartoe met de uitgever een overeenkomst hebben gesloten (zie Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest Granton, zaak C-461/12, van 12.06.2014).*

De huidige btw-regeling die op dergelijke bonnen van toepassing is (zie onder meer aanschrijving nr. 8 van 27.08.1997), wijzigt bijgevolg niet.

3.1.2. Bijzonder geval van de waardebon uitgegeven bij terugname van een artikel in het kader van de garantie

Met betrekking tot garantie gelden verschillende juridische stelsels en dient het volgende onderscheid te worden gemaakt:

- de wettelijke garantie voor de consument (B2C) die de wettelijke bescherming van de koper inhoudt tegen gebreken van de verworven goederen (wet van 01.09.2004 betreffende de bescherming van de consumenten bij verkoop van consumptiegoederen);
- de garantie voor de consument (B2B) volgens het gemeen recht (verborgen gebreken – artikelen 1641 tot 1649 van het Burgerlijk Wetboek);
- commerciële waarborgen die de wilsuiting vormen van een persoon die zijn verantwoordelijkheid opneemt voor bepaalde gebreken en die voortvloeien uit een overeenkomst tussen de verkoper en de koper (bijvoorbeeld de uitbreiding van de waarborg ten laste van de verkoper tegen betaling van een prijs of waarborg ten laste van de fabrikant).

De administratie heeft de situatie waarin een verkoper de consument de volledige waarde van het consumptiegoed terugbetaalt in het kader van een wettelijke garantieverplichting (B2B en B2C) door middel van een 'aankoopbon' opnieuw onderzocht.

Deze situatie wordt niet bedoeld door beslissing nr. E.T.12.129 van 13.01.1972 die betrekking heeft op de levering van een gelijkaardig goed en vervanging van een defect goed in het kader van een garantie verplichting.

De consument (B2C) kan een prijsvermindering of de ontbinding van het contract (terugbetaling van de verkoopprijs) eisen, als de herstelling of vervanging niet mogelijk of buiten verhouding zou zijn of niet kan worden verricht binnen een redelijke termijn zonder ernstige overlast voor de consument. Ingeval van terugbetaling kan de verkoper rekening houden met het gebruik dat de consument van het goed heeft gehad sinds de levering ervan.

De professionele consument heeft de keuze om, in het kader van de garantie betreffende verborgen gebreken, de zaak terug te geven en de terugbetaling van de prijs te bekomen of om de zaak te houden en de terugbetaling van een deel van de prijs te bekomen.

Voor de btw-behandeling is er sprake van 2 handelingen, enerzijds de teruggave van het goed aan de verkoper en anderzijds de uitgifte van de 'aankoopbon'.

De teruggave van het goed door de consument (B2B en B2C) aan de verkoper is een handeling die plaatsvindt in het kader van de garantie en als zodanig buiten de werkingssfeer van de btw valt.

De uitgifte van de 'aankoopbon' door de verkoper in plaats van een terugbetaling in geld, moet worden beschouwd als de uitgifte van een voucher in de zin van artikel 1, § 15, 1^o, van het Btw-Wetboek (in de mate uiteraard ook de overige voorwaarden ook vervuld zijn), rekening houdend met het bindend karakter van de garantieverplichting in hoofde van de verkoper en met het feit dat het de consument toekomt om de terugbetaling onder de vorm van een 'aankoopbon' te aanvaarden.

De bon wordt dus overgedragen onder bezwarende titel wanneer de klant de bon aanvaardt als tegenprestatie van de terugbetaling van het goed onder garantie dat de consument eerder heeft betaald.

In de mate dat de plaats van de levering waarop de bon betrekking heeft en de daarover verschuldigde btw gekend zijn op het moment van de uitgifte van de bon, is er sprake van een voucher voor enkelvoudig gebruik (zie 4.1.). Zo niet betreft het een voucher voor meervoudig gebruik (zie 4.2.).

3.1.3. Voucher als gehele tegenprestatie

Een voucher dient als **gehele tegenprestatie** voor een te verrichten levering van goederen of dienst **als geen aanvullende betaling nodig is**.

Voorbeelden:

- *Een voucher wordt ingewisseld voor een overnachting in een hotel.*
- *Een voucher heeft een zodanige waarde dat hij als tegenprestatie geldt voor 10 ritten met het openbaar vervoer. In dat geval dient de voucher als gehele tegenprestatie voor de betreffende diensten, maar wordt de voucher niet in een keer volledig gebruikt.*
- *Een consument koopt via het internet een voucher ter waarde van 100 euro. De voucher wordt door de koper ingewisseld voor één of meerdere producten die in totaal 100 euro kosten. In dit geval dient de voucher als gehele tegenprestatie.*

3.1.4. Voucher als gedeeltelijke tegenprestatie

Een voucher dient als **gedeeltelijk tegenprestatie** voor een te verrichten levering van goederen of dienst als er bij de inwisseling van de voucher **nog een aanvullende betaling nodig is** om een goed of dienst te verwerven.

Voorbeeld:

Een consument koopt een voucher ter waarde van 50 euro. Hij kiest een product dat 60 euro kost. De consument betaalt 50 euro door middel van die voucher en doet een aanvullende betaling van 10 euro (bijvoorbeeld door middel van een andere voucher of geld).

3.2. Voorwaarde 2: op de voucher zelf of in de bijhorende documentatie met inbegrip van de voorwaarden voor het gebruik van de voucher zijn vermeld: de te verrichten leveringen of diensten en/of de identiteit van de potentiële verrichter

Volgens de definitie is vereist dat de te verrichten leveringen van goederen en/of diensten, en/of de identiteit van de potentiële verrichter ervan, vermeld staan op de voucher zelf of in de bijbehorende documentatie, met inbegrip van de voorwaarden voor het gebruik van de voucher (de algemene voorwaarden).

Het feit dat de bijhorende documentatie slechts online via een website of app of dergelijke raadpleegbaar is, vormt geen beletsel.

Dit element van de definitie heeft als bedoeling om een duidelijke grens te trekken tussen vouchers enerzijds en instrumenten die uitsluitend tot betaling dienen (algemene betaalmiddelen, betalingsinstrumenten) anderzijds.

Deze grens is van belang aangezien zij elk een eigen btw-behandeling kennen.

Het is mogelijk dat vouchers in de toekomst in de praktijk meer en meer kenmerken krijgen die algemene betaalmiddelen gewoonlijk ook hebben.

Bij dit soort instrumenten zal van geval tot geval getoetst moeten worden of nog wel voldaan wordt aan de definitie van een voucher.

Zo lang de betalingen waarvoor het instrument gebruikt kan worden betrekking hebben op een beperkt aantal met name aangeduide goederen en/of diensten en/of als de identiteit van de potentiële aanbieders van de leveringen van goederen en/of diensten vooraf bekend is, blijft het instrument zijn karakter als voucher behouden.

Voorbeelden:

- *kredietkaarten die worden uitgegeven door warenhuizen zijn geen vouchers maar zijn een betaalmiddel naar analogie met de kredietkaarten die worden uitgegeven door financiële instellingen;*
- *algemeen aanvaarde prepaid betaalkaarten waarop geld moet worden opgeladen alvorens ze door de klant kunnen worden gebruikt om ermee te betalen (genre Visa, Mastercard...), zijn geen vouchers. Het zijn betaalkaarten met een positief saldo;*
- *bitcoins zijn geen vouchers (zie Hof van Justitie van de Europese Unie, arrest Hedqvist, zaak C-264/14, van 22.10.2015).*

3.3. Tijdstip van uitgifte

Onder 'uitgifte' van een voucher wordt begrepen de eerste overdracht van de voucher (het in omloop brengen van de voucher).

Het begrip is relevant, bijvoorbeeld omdat:

- het onderscheid tussen vouchers voor enkelvoudig gebruik of vouchers voor meervoudig gebruik (zie punt 4) draait om de vraag of er op het moment van uitgifte van de voucher voldoende informatie beschikbaar is om te bepalen waar en hoeveel btw zal worden geheven;
- het tijdstip van de uitgifte van een voucher van belang is om te bepalen of de nieuwe bepalingen met betrekking tot vouchers al dan niet van toepassing zijn (zie punt 9).

De uitgifte van een voucher valt niet noodzakelijk samen met de eerste verkoop ervan.

Voorbeelden:

- *Een belastingplichtige X (uitgever voucher) laat cadeauvouchers drukken en legt deze in zijn winkel voor verkoop. Een maand later koopt een klant een cadeauvoucher. Pas op het moment van die eerste overdracht (in dit geval de verkoop) van de voucher door X aan de klant vindt de uitgifte van die voucher plaats.*
- *Een belastingplichtige X (uitgever voucher) verdeelt cadeauvouchers via een tussenpersoon. Op het moment dat de vouchers door X worden overgedragen (in dit geval de materiële overhandiging) aan de tussenpersoon en bijgevolg in omloop wordt gebracht vindt de uitgifte van de vouchers plaats (ongeacht of die tussenpersoon al dan niet in eigen naam handelt).*
- *Een tussenpersoon creëert in naam en voor rekening van belastingplichtige X een voucher die hij overdraagt aan een consument. Bij die eerste overdracht aan de consument vindt de uitgifte plaats. In dit voorbeeld heeft de tussenpersoon in feite de bon uitgegeven in naam en voor rekening van X.*

3.4. Voorafbetaalde telefoonkaarten

Het btw-stelsel zoals uiteengezet in circulaire AOIF nr. 41/2004 (nr. E.T.103.375) van 20.12.2004 blijft volledig van toepassing op voorafbetaalde telefoonkaarten.

Ook het btw-stelsel voor handelingen verstrekt door middel van specifiek voor dat doel gecommmercialiseerde telecommunicatiemiddelen zoals uiteengezet in circulaire AOIF nr. 50/2009 (nr. E.T.109.696) van 12.11.2009 blijft behouden.

4. Soorten vouchers

Voor de toepassing van de btw wordt een onderscheid gemaakt tussen twee soorten vouchers:

- de **voucher voor enkelvoudig gebruik** (ook 'single purpose voucher' of 'SPV') bedoeld in artikel 1, § 15, 2°, van het Btw-Wetboek;
- de **voucher voor meervoudig gebruik** (ook 'multipurpose voucher' of 'MPV') bedoeld in artikel 1, § 15, 3°, van het Btw-Wetboek.

Van belang voor het onderscheid tussen beide categorieën vouchers is de vraag of er op het moment van uitgifte van de voucher (zie punt 3.3.) voldoende informatie beschikbaar is om te bepalen waar en

hoeveel btw zal worden geheven ter zake van leveringen van goederen of van de diensten waarvoor de voucher uiteindelijk kan worden ingewisseld.

Het antwoord op die vraag zal dan bepalen welke btw-regeling vervolgens bij de uitgifte en de overdracht van de voucher zal moeten worden toegepast.

4.1. Vouchers voor enkelvoudig gebruik

Een voucher voor enkelvoudig gebruik is een voucher waarbij de volgende gegevens bekend zijn op het tijdstip van uitgifte ervan (zie artikel 1, § 15, 2°, van het Btw-Wetboek):

- de plaats van de goederenlevering of dienstverrichting waarop de voucher betrekking heeft;
- het bedrag van de btw die verschuldigd is over die goederen of die diensten.

Het bedrag van de verschuldigde btw kan maar bekend zijn wanneer het bedrag van de maatstaf van heffing én het toepasselijke btw-tarief bekend zijn. Indien omtrent één van deze elementen onzekerheid bestaat, kan de betrokken voucher derhalve niet worden beschouwd als een voucher voor enkelvoudig gebruik.

De btw-behandeling van de levering van goederen of dienstverrichting bij inwisseling van deze voucher is dus bekend op het moment van uitgifte van de voucher. Zoals zal blijken uit wat volgt wordt bij dit soort vouchers btw geheven op het moment van de uitgifte en bij elke daaropvolgende doorverkoop.

Vaak zullen dit vouchers zijn die betrekking hebben op één specifieke handeling.

Het komt daarentegen ook voor dat een voucher voor enkelvoudig gebruik kan worden gebruikt voor meer dan één handeling.

Voorbeelden:

- *een bon die gebruikt kan worden voor een toegang tot een bioscoop in België is duidelijk een voucher voor enkelvoudig gebruik. Op het moment van uitgifte is immers bekend dat de onderliggende prestatie altijd in België belast zal worden tegen het verlaagde btw-tarief;*
- *een bon die zowel voor de toegang tot een bioscoop als tot een attractiepark in België kan worden gebruikt (eveneens belast tegen het verlaagde btw-tarief van 6 %), is een voucher voor enkelvoudig gebruik aangezien de plaats van de onderliggende handelingen en het btw-bedrag dat daarop verschuldigd is bekend zijn op het moment van uitgifte.*

Het enkele feit dat een voucher kan worden omgeruild voor een andere voucher, verhindert op zich de kwalificatie van voucher voor enkelvoudig gebruik niet.

Voorbeeld:

Een uitgever van vouchers verkoopt een voucher voor enkel gebruik (SPV) aan een consument. Binnen een bepaalde termijn heeft de consument het recht om de SPV om te ruilen voor een andere voucher van dezelfde waarde. Deze mogelijkheid verhindert op zich de kwalificatie als SPV niet.

Een bijzonder aandachtspunt vormt de kwalificatie van tickets in de vorm van vervoersbewijzen, toegangskaartjes (voor musea, culturele of sportieve evenementen...) en dergelijke. De bepalingen van de voucherrichtlijn mogen ingevolge de vijfde overweging ervan immers niet leiden tot wijzigingen in de btw-behandeling van dergelijke tickets.

In België worden – zoals in de meeste andere EU-lidstaten – toegangskartjes, vervoerbewijzen en dergelijke onder de bestaande regelgeving gezien als een (vooruit)betaling van diensten ter zake waarvan de btw opeisbaar wordt op het tijdstip van aankoop daarvan.

Dat zal onder de nieuwe regeling met betrekking tot vouchers niet anders zijn, omdat toegangskartjes, vervoerbewijzen en dergelijke vallen onder de definitie van vouchers voor enkelvoudig gebruik en als zodanig worden belast op het tijdstip van de verkoop daarvan. Bij elke eventuele doorverkoop van dergelijke tickets is, net als onder de bestaande regels, over die handeling btw verschuldigd.

4.2. Vouchers voor meervoudig gebruik

In artikel 1, § 15, 3°, van het Btw-Wetboek, is de definitie opgenomen van de voucher voor meervoudig gebruik.

Deze bepaling beperkt zich tot het verduidelijken dat de voucher voor meervoudig gebruik elke voucher is andere dan een voucher voor enkelvoudig gebruik. Het gaat hier dus om een restcategorie van instrumenten die voldoen aan de algemene definitie om als voucher te worden beschouwd, maar niet aan de bijzondere voorwaarden opgenomen in de definitie van vouchers voor enkelvoudig gebruik.

In essentie gaat het dus om vouchers waarvoor het op het moment van de uitgifte ervan nog niet ondubbelzinnig duidelijk is welke btw-behandeling van toepassing zal zijn op de levering van goederen of op de dienst die wordt verricht naar aanleiding van de inwisseling van de voucher.

Dit gebrek aan duidelijkheid kan voortvloeien uit het feit dat de plaats van die goederenlevering of dienstverrichting nog niet bekend is of uit het feit dat nog niet bekend is wat het bedrag van de btw is dat over de goederen of dienst verschuldigd zal zijn.

Meestal zal deze categorie vouchers kunnen worden ingewisseld voor twee of meer handelingen die onderscheiden zijn naar aard (en dus aan een verschillende btw-regeling zijn onderworpen) of die van dezelfde aard zijn maar voor btw-doeleinden in een verschillende lidstaat plaatsvinden.

Voorbeeld:

Een bon die werd verkocht door een winkel waarvan het tegoed behalve voor een overnachting in een hotel in België (belast in België tegen het verlaagde btw-tarief van 6 %) ook gebruikt kan worden voor het betalen van een overnachting in een hotel in Nederland (belast in Nederland tegen het aldaar geldende btw-tarief) is een voucher voor meervoudig gebruik.

Op het moment van uitgifte is het immers nog onbekend voor welke handeling – de hotelovernachting in België of in Nederland – de bon gebruikt zal worden. Daardoor is het op moment van uitgifte van deze voucher nog niet bekend welk btw-tarief van toepassing zal zijn bij de inwisseling van de voucher (en daarmee wat het bedrag van de verschuldigde btw zal zijn).

4.3. Behoud kwalificatie gedurende de geldigheidsduur van de voucher

Een voucher heeft op het moment van uitgifte de kwalificatie van voucher voor enkelvoudig gebruik of voucher voor meervoudig gebruik. Behoudens misbruik of fraude behoudt de voucher tijdens de geldigheidsduur deze initiële kwalificatie. Een latere gebeurtenis, zoals bijvoorbeeld een tariefwijziging of het wegvallen van een product of dienst uit het aanbod, zal die kwalificatie niet meer veranderen.

Voorbeeld:

Een belastingplichtige geeft een voucher uit van 50 euro met een geldigheidsduur van 12 maanden waarmee de koper keuze heeft uit de toegang tot 4 pretparken. Drie van die pretparken zijn gelegen in België terwijl één pretpark gelegen is in Nederland. Op het ogenblik van uitgifte van de voucher is de plaats van de dienst nog onzeker. Er is op dat moment dus sprake van een voucher voor meervoudig gebruik.

6 maanden na de uitgifte van de voucher sluit het Nederlandse pretpark wegens faillissement waardoor de voucher enkel nog kan worden gebruikt in de Belgische pretparken. Deze gebeurtenis heeft niet tot gevolg dat de voucher voor meervoudig gebruik op dat moment een voucher voor enkelvoudig gebruik wordt. Tot aan de vervaldatum blijft de voucher een voucher voor meervoudig gebruik.

5. Btw-heffing inzake handelingen met betrekking tot vouchers

5.1. Vouchers voor enkelvoudig gebruik

5.1.1. Overdracht door een belastingplichtige die in eigen naam handelt

Overeenkomstig nieuw artikel 22ter, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek, wordt iedere overdracht van een voucher voor enkelvoudig gebruik door een belastingplichtige die in eigen naam handelt, beschouwd als de levering van goederen respectievelijk de dienst waarop de voucher betrekking heeft.

Dit betekent dat de uitgever van de voucher voor enkelvoudig gebruik en elke daaropvolgende overdrager (die in eigen naam handelt) van die voucher btw verschuldigd is over elke overdracht alsof de goederen en diensten waarop de voucher betrekking heeft respectievelijk feitelijk zouden worden geleverd of verstrekt. Het belastbare feit doet zich dus voor op het moment van de overdracht van de voucher.

Deze regeling is eveneens van toepassing op de tussenpersoon die in enigerlei hoedanigheid een op zijn naam gestelde factuur, debetnota of ander daarmee gelijkstaand stuk respectievelijk van de verkoper ontvangt of aan de koper uitreikt. Het betreffen hier de tussenpersonen die overeenkomstig artikel 13, § 2, van het Btw-Wetboek worden aangemerkt als commissionair.

Voorbeeld:

X is een in België gevestigde belastingplichtige uitgever van vouchers die in eigen naam een voucher voor enkelvoudig gebruik (SPV) voor een levering van goederen (onderworpen aan het tarief van 21 %) uitgeeft met een nominale waarde van 100 euro

Y is een in België gevestigde tussenpersoon die in eigen naam maar voor rekening van X de voucher verdeelt tegen haar nominale waarde aan afnemer Z (geen facturatieplicht). Y stort het ontvangen bedrag door aan X onder afhouding van zijn commissie van 15 euro.



De overdracht van de voucher door X aan Y wordt beschouwd als de levering van goederen waarop de voucher betrekking heeft.

X moet een factuur uitreiken aan Y met aanrekening btw tegen het tarief van 21 % over de maatstaf van heffing bepaald met toepassing van de algemene regels.

De overdracht van de voucher door Y aan Z wordt beschouwd als de levering van goederen onderworpen aan het tarief van 21 % waarop de voucher betrekking heeft.

Opname in de btw-aangifte

Overdracht van de voucher door X aan Y

Opname in de btw-aangifte van X:

- Rooster 03: 67,64
- Rooster 54: 14,20

Opname in de btw-aangifte van Y:

- Rooster 81: 67,64
- Rooster 59: 14,20

Overdracht van de voucher door Y aan Z

Opname in de btw-aangifte van Y:

- Rooster 03: 82,64
- Rooster 54: 17,36

5.1.2. De feitelijke overhandiging van de goederen of diensten

Indien de uitgifte en elke daaropvolgende overdracht worden belast alsof de onderliggende handeling werd verricht, moet het daadwerkelijk verrichten van de onderliggende handeling naar aanleiding van de inwisseling van de voucher niet ook nog eens aan de btw worden onderworpen.

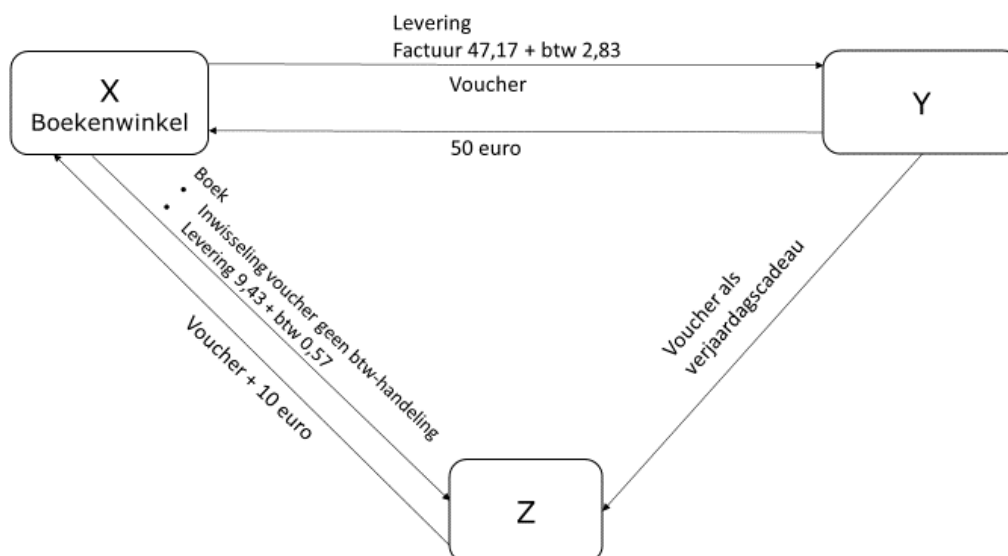
Daarom bevestigt artikel 22ter, § 1, eerste lid, laatste zin, van het Btw-Wetboek dat de feitelijke overhandiging van de goederen of de feitelijke dienstverrichting in ruil voor een door de betrokken leverancier of dienstverrichter als volledige of gedeeltelijke tegenprestatie aanvaarde voucher voor enkelvoudig gebruik niet als een zelfstandige handeling wordt beschouwd die aan de btw zou moeten worden onderworpen.

Voorbeeld:

Boekenwinkel X verkoopt een voucher voor enkelvoudig gebruik van 50 euro aan klant Y. De voucher is geldig voor een aankoop van boek in de winkel.

Y geeft de voucher als verjaardagscadeau aan zijn vader Z.

Z wisselt de bon in bij X tegen een boek dat 60 euro kost. Hij betaalt met de voucher + 10 euro.



De overdracht van de voucher door X aan Y wordt beschouwd als de levering van goederen waarop de voucher betrekking heeft. Aangezien het een SPV voor boeken betreft, is het tarief van 6 % van toepassing (rubriek XIX van tabel A van de bijlage bij koninklijk besluit nr. 20 van 20.07.1970).

In dit geval wordt het boek in de laatste schakel overhandigd in ruil voor de afgifte van de voucher met een opleg in geld. Enkel het gedeelte dat Z betaalt met geld (10 euro) wordt als een levering beschouwd die aan de btw is onderworpen. Voor zover de feitelijke overhandiging van het boek gebeurt in ruil voor de afgifte van deze voucher wordt de handeling niet als een zelfstandige handeling aangemerkt die aan de btw zou moeten worden onderworpen.

Opname in de btw-aangifte van X

Overdracht van de voucher door X aan Y

- Rooster 01: 47,17
- Rooster 54: 2,83

Levering van X aan Z (10 euro)

- Rooster 01: 9,43
- Rooster 54: 0,57

5.1.3. Overdracht door een belastingplichtige die niet in eigen naam handelt

Indien de distributeur niet handelt in eigen naam maar wel in naam en voor rekening van een ander, bijvoorbeeld de uitgever van de voucher voor enkelvoudig gebruik handelend in eigen naam, verricht die distributeur overeenkomstig artikel 22ter, § 1, tweede lid, van het Btw-Wetboek alleen een distributiedienst voor zijn opdrachtgever.

Over de vergoeding voor deze distributiedienst moet de distributeur op grond van de algemene btw-regels btw afdragen.

De overdracht van de voucher door de distributeur wordt dan beschouwd als de levering van de goederen, respectievelijk de dienstverrichting, waarop de voucher betrekking heeft door de belastingplichtige in wiens naam de distributeur handelt. Het belastbaar feit doet zich bijgevolg voor op

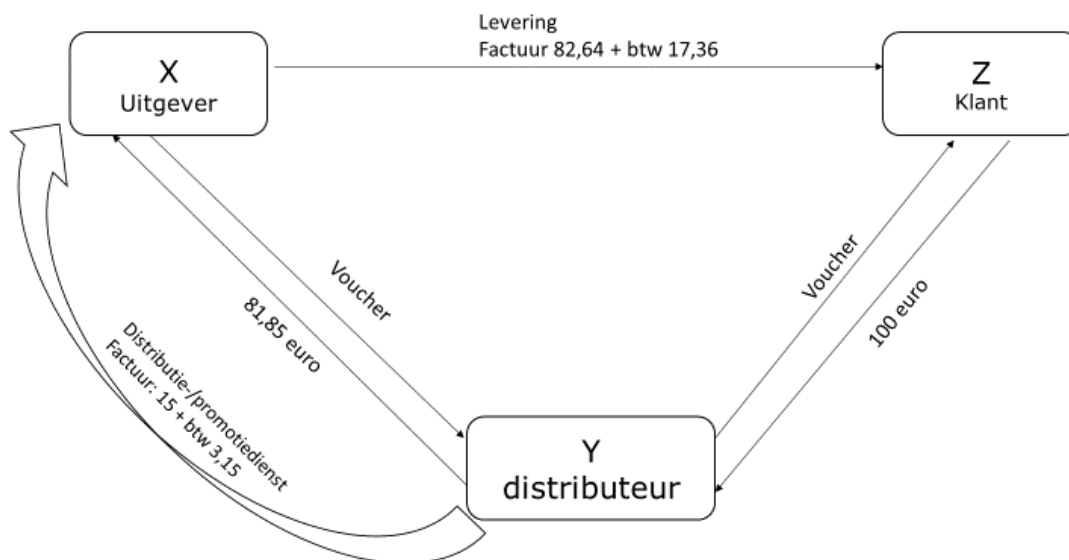
het tijdstip waarop de voucher wordt overgedragen aan een volgende distributeur die handelt in eigen naam of aan de consument.

Wanneer die distributeur evenwel een tussenpersoon is zoals bedoeld in artikel 13, § 2, van het Btw-Wetboek, zijn de regels zoals omschreven in punt 5.1.1. van toepassing.

Voorbeeld:

X is een in België gevestigde belastingplichtige uitgever van vouchers die in eigen naam een voucher voor enkelvoudig gebruik (SPV) voor een dienst (onderworpen aan het tarief van 21 %) uitgeeft met een nominale waarde van 100 euro.

Y is een in België gevestigde tussenpersoon die in naam en voor rekening van X de voucher verdeelt tegen haar nominale waarde aan afnemer Z (er is facturatieplicht). Y ontvangt de betaling van Z in naam en voor rekening van X en stort het ontvangen bedrag door aan X onder afhouding van zijn vergoeding van 15 euro (excl. btw).



*De overdracht van de voucher door Y aan Z wordt beschouwd als de dienstverrichting waarop de voucher betrekking heeft **door X** aan Z. X moet aan Z een factuur uitreiken met btw.*

Y verricht een distributie-/promotiedienst voor X die aan de btw is onderworpen. Y moet aan X een factuur uitreiken met btw.

Opname in de btw-aangifte

Overdracht van de voucher door X aan Z

Opname in de btw-aangifte van X:

- Rooster 03: 82,64
- Rooster 54: 17,36

De promotie-/distributiedienst van Y aan X

Opname in de btw-aangifte van X:

- Rooster 82: 15,00
- Rooster 59: 3,15

Opname in de btw-aangifte van Y:

- Rooster 03: 15,00
- Rooster 54: 3,15

5.1.4. De verrichter van de levering of dienst is niet de in eigen naam handelende uitgever van de voucher

Artikel 22ter, § 1, derde lid, van het Btw-Wetboek, beoogt de specifieke situatie waarin de belastingplichtige die de feitelijke levering van goederen of de dienst verricht waarvoor de voucher voor enkelvoudig gebruik wordt ingewisseld, niet dezelfde persoon is als de belastingplichtige die de voucher handelend in eigen naam heeft uitgegeven.

In dergelijke gevallen zou de belastingplichtige die feitelijk de goederen levert of de diensten verricht daarvoor alleen met de voucher worden betaald. De uitgever van die voucher daarentegen ontvangt een geldbedrag voor de verkoop van de voucher aan een distributeur of consument.

In de praktijk zal de uitgever in deze situatie dan ook een vergoeding betalen aan de belastingplichtige die de levering van goederen of de dienst verricht in ruil voor de door de uitgever uitgegeven voucher.

Voor deze gevallen is daarom bepaald dat de belastingplichtige die de goederen levert of de diensten verricht tegen inwisseling van de voucher, geacht wordt die leveringen of diensten te hebben verricht voor de belastingplichtige die de voucher heeft uitgegeven. Het belastbare feit met betrekking tot deze handeling doet zich voor op tijdstip waarop de voor de consument verrichte onderliggende levering of dienst plaatsvindt, rekening houdend met de bepalingen van artikel 16 en 22, van het Btw-Wetboek.

Dit betekent dat de belastingplichtige die de goederenlevering/dienst verricht tegen inwisseling van de voucher een factuur met btw zal uitreiken aan de belastingplichtige die de voucher heeft uitgegeven.

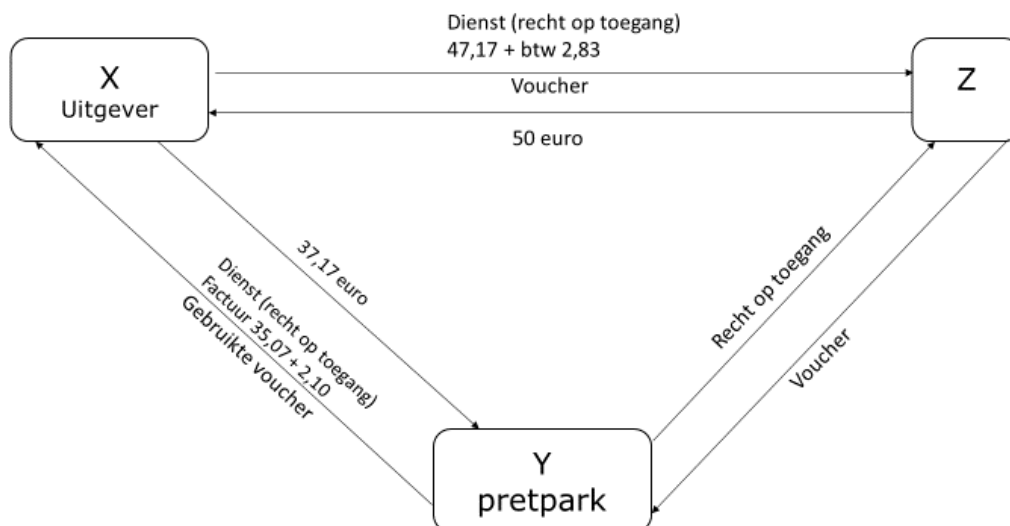
Voorbeeld:

X is een in België gevestigde belastingplichtige uitgever van vouchers die in eigen naam een voucher voor enkelvoudig gebruik (SPV) voor toegang tot een in België gelegen pretpark (onderworpen aan het tarief van 6 %) uitgeeft met een nominale waarde van 50 euro.

X heeft een overeenkomst met een aantal in België gelegen pretparken waaronder Y.

Z koopt de voucher bij X tegen haar nominale waarde en wisselt hem in bij het in België gelegen pretpark Y.

Y levert de gebruikte voucher in bij X en ontvangt een bedrag van 37,17 euro (incl. btw).



De overdracht van de voucher door X aan Z wordt beschouwd als het verrichten van de dienst waarop de voucher betrekking heeft (zie 5.1.1. hierboven) welke onderworpen is aan het tarief van 6% (rubriek XXVIII, van tabel A, van de bijlage bij koninklijk besluit nr. 20 van 20.07.1970).

Het verrichten van de dienst (verlenen van recht op toegang tot pretpark) door Y aan Z tegen inwisseling van de voucher, wordt niet als een zelfstandige btw-handeling beschouwd (zie. 5.1.2. hierboven).

Y wordt op zijn beurt geacht de dienst waarop de voucher betrekking heeft ten behoeve van X te hebben verricht. Hij moet een factuur uitreiken aan X met btw tegen het tarief van 6%.

Opname in de btw-aangifte

Overdracht van de voucher door X aan Z

Opname in de btw-aangifte van X:

- Rooster 01: 47,17
- Rooster 54: 2,83

Dienst waarop de voucher betrekking heeft door Y aan X n.a.v. inwisseling van de voucher

Opname in de btw-aangifte van X:

- Rooster 82: 35,07
- Rooster 59: 2,10

Opname in de btw-aangifte van Y:

- Rooster 01: 35,07
- Rooster 54: 2,10

5.2. Vouchers voor meervoudig gebruik

5.2.1. De overdracht(en) van de voucher

Omdat op het moment van de uitgifte van vouchers voor meervoudig gebruik nog niet ondubbelzinnig duidelijk is welke btw-regeling van toepassing zal zijn op de onderliggende leveringen van goederen of

diensten, is het praktisch gesproken niet mogelijk om dergelijke vouchers voor meervoudig gebruik te gaan belasten bij de uitgifte en elke daaropvolgende overdracht.

Daarom worden enkel de levering van goederen of de dienst belast die wordt verricht bij de inwisseling van de voucher, terwijl de uitgifte en de daaropvolgende overdrachten van de voucher niet aan de btw onderworpen worden.

Kosten die bijkomend worden aangerekend aan de afnemer zoals bijvoorbeeld verpakkingskosten, verzendingskosten... vallen daarentegen niet buiten de werkingssfeer van de btw en worden belast volgens het btw-stelsel dat hen eigen is.

Voorbeeld:

Een in Brugge gevestigde winkel A geeft een voucher voor meervoudig gebruik van 50 euro. Bij een bezoek aan de winkel koopt consument B zulke voucher (tegen zijn nominale waarde).

Op verzoek van B wordt de voucher tegen een bijkomende kost van 5 euro (incl. btw) verpakt in cadeauverpakking.

De overdracht van de voucher valt buiten de werkingssfeer van de btw, maar de verpakkingskost is onderworpen aan de btw tegen het normale tarief van 21 %.

Opname in de btw-aangifte van A:

De verpakkingskost

- Rooster 03: 4,13
- Rooster 54: 0,87

5.2.2. De feitelijke overhandiging van de goederen of diensten

Artikel 22ter, § 2, eerste lid, van het Btw-Wetboek bepaalt dat enkel de feitelijke overhandiging van de goederen of de feitelijke verrichting van de diensten in ruil voor een door de betrokken leverancier of dienstverrichter als volledige of gedeeltelijke tegenprestatie aanvaarde voucher voor meervoudig gebruik aan de btw onderworpen is.

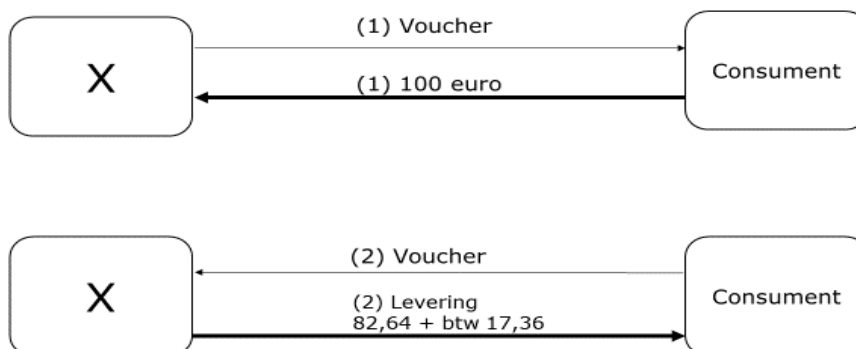
Iedere daaraan voorafgaande overdracht van een dergelijke voucher (bijvoorbeeld aan een distributeur of aan een consument) is daarentegen niet aan btw onderworpen.

Voorbeeld:

X, een in België gevestigde supermarktketen geeft een voucher voor meervoudig gebruik uit met een nominale waarde van 100 euro.

De consument ruilt de voucher in bij een van haar filialen voor een product dat onderworpen is aan het btw-tarief van 21 %.

Gevolgen op vlak van btw:



- (1) De verkoop van de voucher voor meervoudig gebruik aan de consument wordt niet aan de btw onderworpen.
 (2) De levering van goederen die X verricht aan de consument tegen inwisseling van de voucher wordt onderworpen aan de btw tegen het tarief van 21 %.

Opname in de btw-aangifte van X:

De levering van de goederen door X tegen inwisseling van de voucher

- Rooster 03: 82,64
- Rooster 54: 17,36

5.2.3. Distributie- en promotiediensten

Artikel 22ter, § 2, tweede lid, nieuw, van het Btw-Wetboek bepaalt expliciet dat alle bijkomende dienstverrichtingen, zoals distributie- of promotiediensten, die worden verricht in het geval vouchers voor meervoudig gebruik worden overgedragen door een belastingplichtige die niet de belastingplichtige is die de onderliggende handeling verricht naar aanleiding van de inwisseling van die voucher, aan de btw onderworpen zijn.

Of dergelijke diensten worden verricht, is een feitenkwestie die in de praktijk op basis van de algemene btw-regels zal moeten worden getoetst. Zo kan bijvoorbeeld uit de overeenkomst tussen de uitgever en een distributeur blijken dat de distributeur een distributiedienst verricht aan uitgever.

De gevolgen van voormelde bepaling worden verduidelijkt aan de hand van onderstaande situaties.

5.2.3.1. Distributeur handelt in naam en voor rekening van de uitgever

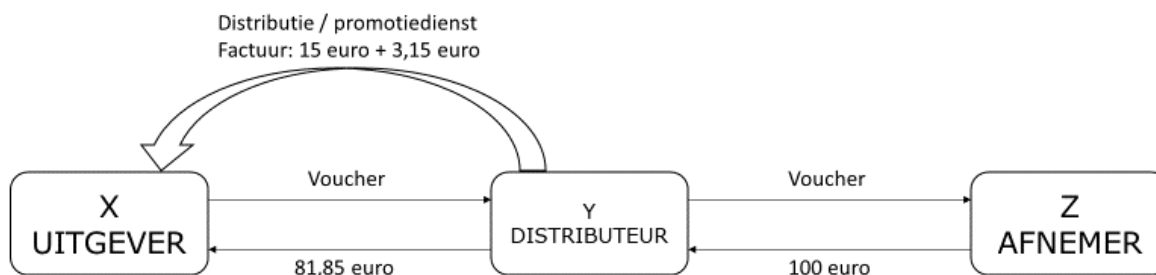
Artikel 22ter, § 2, tweede lid, nieuw, van het Btw-Wetboek beoogt met name de situatie waarin een tussenpersoon die instaat voor de distributie van de vouchers voor meervoudig gebruik optreedt **in naam en voor rekening** van de uitgever.

In die situatie verricht de distributeur een met btw belaste distributiedienst aan de uitgever, waarbij de eventuele voorbelasting voor de distributeur aftrekbaar is voor zover die is gerelateerd aan die dienst.

Voorbeeld:

X is een in België gevestigde belastingplichtige uitgever van vouchers die een voucher voor meervoudig gebruik (MPV) uitgeeft met een nominale waarde van 100 euro.

Y is een in België gevestigde tussenpersoon die in naam en voor rekening van X de voucher verdeelt tegen haar nominale waarde aan afnemer Z. Y stort het ontvangen bedrag door aan X onder afhouding van zijn vergoeding van 15 euro (excl. btw).



De opeenvolgende overdrachten van de voucher voor meervoudig gebruik hebben geen gevolgen voor btw (zie punt 5.2.1. hierboven).

Y verricht een distributie-/promotiedienst aan X die in hoofde van Y van de btw is onderworpen in België. Y reikt een factuur uit aan X met aanrekening van de Belgische btw tegen het tarief van 21 %.

Opname in de btw-aangifte

De distributie/promotiedienst van Y aan X

Opname in de btw-aangifte van X:

- Rooster 82: 15,00
- Rooster 59: 3,15

Opname in de btw-aangifte van Y:

- Rooster 03: 15,00
- Rooster 54: 3,15

5.2.3.2. Distributeur handelt als verkoopcommissienair

Artikel 22ter, § 2, tweede lid, nieuw, van het Btw-Wetboek beoogt ook de situatie waarin een distributeur de vouchers voor meervoudig gebruik als verkoop**commissienair in eigen naam** maar voor rekening van de uitgever distribueert. In die situatie verricht de distributeur intrinsiek immers **evenzeer een distributiedienst** aan de uitgever zodat het ook logisch is dat die dienst aan btw onderworpen is.

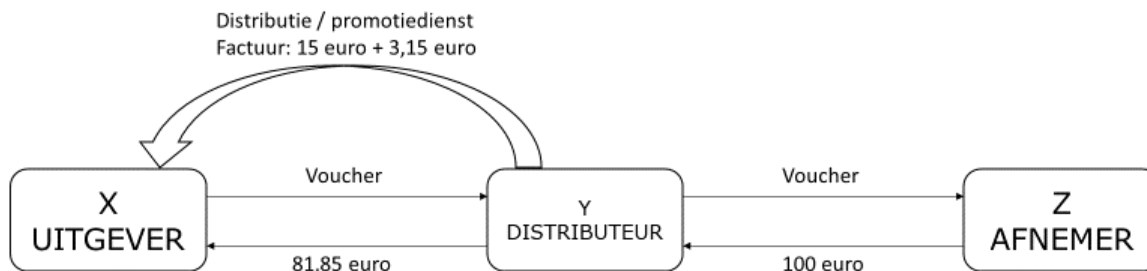
Op die manier kan **ook zijn recht op aftrek van de voorbelasting met betrekking tot die activiteit worden gegarandeerd**.

De commissienair**fictie** van artikelen 13 en 20, van het Btw-Wetboek is hier dus niet van toepassing.

Voorbeeld:

X is een in België gevestigde belastingplichtige uitgever van vouchers die een voucher voor meervoudig gebruik (MPV) uitgeeft met een nominale waarde van 100 euro.

Y is een in België gevestigde tussenpersoon die in eigen naam maar voor rekening van X de voucher verdeelt tegen haar nominale waarde aan afnemer Z. Y stort het ontvangen bedrag door aan X onder afhouding van zijn commissie van 15 euro (excl. btw).



De opeenvolgende overdrachten van de voucher voor meervoudig gebruik hebben geen gevolgen voor btw (zie punt 5.2.1. hierboven).

Y verricht een distributie-/promotiedienst aan X die in hoofde van Y van de btw is onderworpen in België. Y reikt een factuur uit aan X met aanrekening van de Belgische btw tegen het tarief van 21 %. De commissionairsfictie is niet van toepassing.

Opname in de btw-aangifte

De distributie/promotiedienst van Y aan X

Opname in de btw-aangifte van X:

- Rooster 82: 15,00
- Rooster 59: 3,15

Opname in de btw-aangifte van Y:

- Rooster 03: 15,00
- Rooster 54: 3,15

5.2.3.3. Uitgever is niet de persoon die de onderliggende levering of dienst verricht

Het is ook mogelijk dat de uitgever van de voucher voor meervoudig gebruik niet degene is die de onderliggende levering of dienst verricht bij inwisseling van de voucher.

De commissie of vergoeding die de uitgever bekommt van de belastingplichtige die de onderliggende levering of dienst verricht, als tegenprestatie voor de door de uitgever verrichte distributie-/promotiediensten, is eveneens aan de btw onderworpen volgens de normale regels.

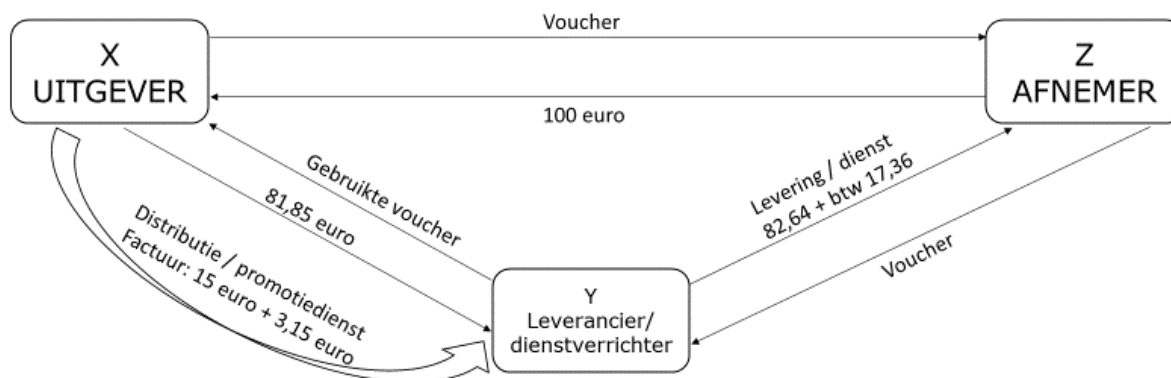
Voorbeeld:

X is een in België gevestigde belastingplichtige uitgever van vouchers die een voucher voor meervoudig gebruik (MPV) uitgeeft met een nominale waarde van 100 euro. Hij verkoopt de voucher tegen haar nominale waarde aan afnemer Z.

Y is een in België gevestigde belastingplichtige die een overeenkomst heeft met X.

De afnemer Z ruilt de voucher in bij Y tegen een levering of een dienst die in België plaatsvindt en onderworpen is aan het btw-tarief van 21 % en waarvoor geen facturatieverplichting bestaat.

Y bekommt de terugbetaling van de voucher van X onder afhouding van een commissie van 15 euro (excl. btw) die X ontvangt voor zijn promotie- en distributiediensten.



De overdracht van de voucher door X aan Z valt buiten de btw-werkingsfeer (zie punt 5.2.1. hierboven).

Y verricht een levering of een dienst aan Z tegen inwisseling van de voucher. Deze levering of dienst is in België onderworpen aan de btw tegen het tarief van 21 % (zie punt 5.2.2. hierboven).

X verricht een distributie-/promotiedienst aan Y die in hoofde van X aan de btw is onderworpen. X reikt hiervoor een factuur uit aan Y met aanrekening van de Belgische btw tegen het tarief van 21 %.

Opname in de btw-aangifte

De levering of dienst van Y aan Z tegen inwisseling van de voucher

Opname in de btw-aangifte van Y:

- Rooster 03: 82,64
- Rooster 54: 17,36

De distributie/promotiedienst van X aan Y

Opname in de btw-aangifte van X:

- Rooster 03: 15,00
- Rooster 54: 3,15

Opname in de btw-aangifte van Y:

- Rooster 82: 15,00
- Rooster 59: 3,15

6. De maatstaf van heffing

Artikel 8 van de wet van 11.02.2019 voorziet in de omzetting van artikel 73bis, van de btw-richtlijn dat een aanvullende bepaling invoert voor de bepaling van de maatstaf van heffing bij de uitgifte en de daaropvolgende overdrachten van vouchers voor meervoudig gebruik.

Daarom is artikel 26, van het Btw-Wetboek voortaan opgedeeld in twee paragrafen:

- § 1 hergroepeert het oude artikel 26, van het Btw-Wetboek zonder het inhoudelijk te wijzigen
- de nieuwe § 2 vormt de omzetting van artikel 73bis, van de btw-richtlijn.

6.1. Vouchers voor enkelvoudig gebruik

Inzake vouchers voor enkelvoudig gebruik zijn de uitgifte en de daaropvolgende overdrachten door een belastingplichtige handelend in eigen naam aan de btw onderworpen.

Er werd geen bijzondere bepaling voorzien voor de bepaling van de maatstaf van heffing bij die belastbare overdrachten van vouchers voor enkelvoudig gebruik.

De vergoeding voor de verkoop van vouchers voor enkelvoudig gebruik wordt namelijk bepaald met toepassing van de algemene regels voor de maatstaf van heffing die zijn opgenomen in artikel 26, van het Btw-Wetboek.

De uitgever en elke daaropvolgende overdrager zal dus btw verschuldigd zijn over alles wat hij als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van degene aan wie de voucher wordt overgedragen.

6.2. Vouchers voor meervoudig gebruik

Inzake vouchers voor meervoudig gebruik is enkel het verrichten van de onderliggende levering van goederen of dienst naar aanleiding van de inwisseling van de voucher aan de btw onderworpen, terwijl iedere voorafgaande overdracht van de voucher buiten de werkingssfeer van de btw valt.

Ten aanzien van die belastbare levering van goederen of dienst geldt overeenkomstig artikel 26, § 2, van het Btw-Wetboek als uitgangspunt dat de btw verschuldigd is over alles wat als tegenprestatie werd betaald voor de voucher aan de laatste overdrager in de distributieketting, verminderd met het bedrag van de belasting over de geleverde goederen of de verrichte diensten.

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

Voorbeeld:

Een handelaar A in keukenaccessoires (belast met 21 % btw) en delicatessen (belast met 6 % btw) verkoopt een bij hem inwisselbare voucher voor meervoudig gebruik voor 100 euro aan een consument.

De nominale waarde van deze voucher is ook 100 euro.

Deze consument wisselt de voucher in bij handelaar A voor delicatessen. Aangezien de consument 100 euro voor de voucher heeft betaald (belastingplichtige A kent deze waarde), is de maatstaf van heffing 94,34 euro en de in rekening gebrachte btw 5,66 euro.

Stel nu dat handelaar A de voucher voor meervoudig gebruik niet rechtstreeks verkoopt aan een consument, maar de vouchers verdeelt via een tussenpersoon. De desbetreffende distributeur betaalt 90 euro voor deze voucher. De distributeur verkoopt de voucher vervolgens aan een consument voor 100 euro.

Als de consument de voucher inwisselt bij handelaar A voor delicatessen, dan is het mogelijk dat handelaar A niet weet hoeveel de consument voor de voucher heeft betaald. In dat geval is de maatstaf van heffing gelijk aan de nominale waarde op de voucher (verminderd met de inbegrepen btw). Aangezien de nominale waarde

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

Indien er in de laatstgenoemde situatie geen nominale waarde op de voucher vermeld staat en deze nominale waarde evenmin is vermeld in de bij de voucher behorende documentatie, zal de totale waarde van de tegenprestatie die ter zake van de levering of de dienst in rekening wordt gebracht, de btw niet daaronder begrepen, aan de hand van alle feiten en omstandigheden moeten worden vastgesteld.

7. De btw-regeling van toepassing op vouchers die niet worden ingewisseld en vervallen

Wanneer vouchers door de consument niet worden ingewisseld tijdens de geldigheidsperiode, verliezen deze doorgaans hun waarde.

7.1. Vouchers voor enkelvoudig gebruik

Als dit het geval is met een voucher voor enkelvoudig gebruik, betekent dit dat de consument op grond van de algemene btw-regels geen recht op teruggaaf heeft van de btw die is begrepen in de aankoopprijs van de voucher.

Een vergelijking kan worden gemaakt met een consument die een pak melk weggooit, omdat deze na verloop van tijd zuur is geworden. Deze consument kan evenmin de btw die is begrepen in de aanschafprijs van het pak melk terugvragen.

Een bijzonder geval is in dit kader een ongebruikte voucher voor enkelvoudig gebruik die wordt teruggenomen en terugbetaald door de uitgever. In die gevallen kan de organisator voor die voucher voor enkelvoudig gebruik wél de verschuldigde btw corrigeren, net zoals dat het geval zou zijn indien een goed dat rechtstreeks wordt verkocht achteraf wordt teruggenomen en terugbetaald door de verkoper.

7.2. Vouchers voor meervoudig gebruik

Wanneer de consument een voucher voor meervoudig gebruik bezit die niet wordt ingewisseld binnen de geldigheidsperiode, is hem bij de aanschaf van die voucher geen btw in rekening gebracht.

Indien de voucher uiteindelijk ongebruikt wordt gelaten is derhalve een teruggaaf van oorspronkelijk afgedragen btw niet aan de orde.

Er heeft ter zake van deze niet- ingewisselde voucher evenmin een onderliggende belastbare handeling plaatsgevonden waarvoor btw verschuldigd is geworden, aangezien dergelijke handeling zich alleen zou voordoen indien de voucher zou zijn ingewisseld in ruil voor een dergelijke handeling.

8. Vouchers en GKS

De belastingplichtige die gebruik moet maken van een geregistreerd kassasysteem omdat hij exploitant is van een inrichting waar maaltijden worden verbruikt of omdat hij een traiteur is die cateringdiensten verricht en de drempel van 25.000 euro heeft overschreden, moet een kasticket van een geregistreerd kassasysteem (GKS-ticket) uitreiken op het tijdstip van de voltooiing van de dienst of van de levering van de goederen.

Wanneer hij een voucher voor enkelvoudig gebruik (SPV) uitgeeft of overdraagt die inwisselbaar is voor het verbruik van maaltijden en bijhorende dranken of voor spijsen en dranken, dient hij een kasticket van het geregistreerd kassasysteem uit te reiken omdat wordt beschouwd dat de dienst of de levering van de goederen op dat moment plaatsvindt. Voor de verkoop of de overdracht van een voucher voor meervoudig gebruik (MPV) daarentegen, moet geen kasticket van het geregistreerd kassasysteem uitgereikt worden op het tijdstip van de uitgifte of de overdracht. Dit gebeurt pas op het tijdstip van gebruik van de voucher, bij de levering of de voltooiing van de dienst.

9. Inwerkingtreding en overgangsbepaling

De wet van 11.02.2019 is in werking getreden op 01.01.2019.

Gezien de vaak lange geldigheidsduur van vouchers, is het noodzakelijk te kunnen vaststellen welke vouchers rekening moeten houden met deze nieuwe bepalingen om een maximale rechtszekerheid te garanderen voor de betrokken ondernemingen.

Artikel 15 van de wet van 11.02.2019 voorziet daarom dat de nieuwe artikelen 1, § 15, 22ter en 26, § 2, van het Btw-Wetboek inzake vouchers slechts van toepassing zijn op vouchers die na 31.12.2018 zijn uitgegeven.

Deze circulaire vervangt de circulaire (FAQ) nr. 2018/C/127 van 07.12.2018.

Interne ref.: 135.111

BIJLAGE

Niet-limitatieve tabel met voorbeelden inzake de kwalificatie van voucher

	SPV	MPV	Geen voucher bedoeld in punt 2
Klantenkaart – spaarkaart met punten die recht geven op - een aankoopvoucher of - een product.			X
Terugbetaling – cashback.			X
Kortingsbonnen volledig bekostigd door kleinhandelaar of bekostigd door kleinhandelaar en leverancier (fabrikanten – groothandel): - 20% korting of - 5 euro korting.			X X
Kortingsbonnen van leveranciers (fabrikanten – groothandel): - 20% korting of - 5 euro korting.			X X
Kortingsbonnen geldig in de winkels van een winkelcentrum - 20% korting of - 5 euro korting.			X X
Kleinhandelcadeauvoucher geldig in de winkels in België en bijv. in Frankrijk, Nederland.		X	
Kleinhandel-waardebbonnen om verschillende redenen gratis uitgegeven worden - de terugname van een artikel in het kader van de garantie - als commerciële geste - wegens de terugbetaling van het verschil in het kader van de laagste prijsgarantie.	X	X	X X
Algemeen aanvaarde prepaid betaalkaarten waarop geld moet worden opgeladen alvorens ze door de klant kunnen worden gebruikt om ermee te betalen, zijn geen vouchers (Bijvoorbeeld Visa, Mastercard,...). Het zijn dus betaalkaarten met een positief saldo.			X
Retailerkredietkaarten (bijv. kredietkaart van een supermarkt).			X
Cadeaucheques (geldig voor verschillende producten en diensten aan verschillende btw-tarieven in verschillende winkels).		X	

Ecocheques (geldig voor verschillende producten en diensten in verschillende winkels).		X	
Maaltijdcheques (geldig voor verschillende producten en diensten in verschillende winkels).		X	
Kortingskaarten die aan consumenten worden verkocht tegen een bepaalde prijs en in ruil recht geven op aankoop van een aantal goederen of op een aantal diensten onder preferentiële voorwaarden bij handelaars en bedrijven, zoals restaurants, bioscopen, hotels of sauna's, die daartoe met de uitgever een overeenkomst hebben gesloten (Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest Granton, zaak C-461/12, van 12.06.2014).			X
Bon voor een gratis product uitgegeven door een fabrikant ter promotie van een nieuw product.			X
Voucher die wordt verkocht aan een belastingplichtige, die hem op zijn beurt gratis overhandigt aan een klant.	X	X	
Bioscoopvoucher die in Belgische bioscopen kan worden gebruikt.	X		
Voucher voor toegang tot een in België gelegen pretpark.	X		