



Bachelorscriptie Fiscale Economie

De btw-gevolgen van annuleringen

Een onderzoek naar de btw-gevolgen van annuleringen, schadevergoedingen, kortingen, oninbare vorderingen en vouchers ten tijde van het coronavirus.

Naam student	Eva Voordouw
Studentnummer	470241
Begeleider	John Gruson
Tweede beoordelaar	Ruud Zuidgeest
Datum definitieve versie	30-10-2020

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van de begeleider, tweede beoordelaar, Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.

Inhoud

Lijst met gebruikte afkortingen	5
1 Inleiding	6
1.1 Aanleiding en relevantie	6
1.2 Probleemstelling	7
1.3 Afbakening	7
1.4 Opzet	7
2 Het rechtskarakter van de omzetbelasting	9
2.1 Ondernemer	9
2.2 Belastbare prestaties	9
2.2.1 Levering van goederen	9
2.2.2 Diensten	10
2.2.3 Onder bezwarende titel	10
2.3 Maatstaf van heffing	10
2.4 Aftrek van voorbelasting	10
2.5 Verschuldigdheid	11
2.5.1 Factuurstelsel	11
2.5.2 Kasstelsel	11
2.6 Deelconclusie	12
3 De werking van artikel 29	13
3.1 Werking	13
3.1.1 Kasstelsel	14
3.2 Historie	14
3.3 Samenspel met art. 90 Btw-richtlijn	15
3.4 Deelconclusie	16
4 Annulering, verbreking en ontbinding	17
4.1 Begrippen annulering, verbreking en ontbinding	17
4.1.1 Almos	17
4.1.2 NLB Leasing	17
4.1.3 Lombard	18
4.2 Mogelijke situaties met betrekking tot annuleringen, verbrekingen en ontbindingen	18
4.2.1 Volledige restitutie	19
4.2.2 Gedeeltelijke restitutie	19
4.2.3 Geen restitutie	19
4.3 Deelconclusie	19
5 Schadevergoedingen	20

5.1 Onder bezwarende titel	20
5.2 Annuleringsvergoeding	20
5.2.1 Société Thermale	21
5.2.2 Brit Air, Air France-KLM.....	21
5.3 Beëindigingsvergoeding	22
5.3.1 MEO	22
5.3.2 Unicredit Leasing.....	22
5.3.3 Vodafone Portugal	23
5.4 Schadevergoedingen ten tijde van COVID-19	23
5.5 Deelconclusie	24
6 Kortingen.....	25
6.1 Freemans.....	25
6.2 Elida Gibbs.....	26
6.3 Ibero Tours	26
6.4 Boehringer Ingelheim Pharma	27
6.5 Deelconclusie	27
7 Oninbare vorderingen.....	29
7.1 Begrip oninbare vorderingen	29
7.2 Onderscheid oninbare vorderingen met annuleringen, ontbindingen, beëindigingen en prijsverminderingen	30
7.3 Tijdstip.....	30
7.3.1 Tijdstip van teruggaaf en corona	31
7.4 Deelconclusie	31
8 Vouchers.....	33
8.1 Definitie.....	33
8.1.1 Single-purpose voucher	33
8.1.2 Multi-purpose voucher	34
8.2 Corona-vouchers.....	34
8.2.1 Nieuwe vouchers	34
8.2.2 Vouchers bij annuleringen	35
8.3 Deelconclusie	35
9 Conclusie	36
9.1 Samenvatting en conclusie	36
9.1.1 Hoe werkt het btw-systeem in Nederland?	36
9.1.2 Wat houdt artikel 29 van de Wet OB 1968 in?	37
9.1.3 Hoe wordt invulling gegeven aan de begrippen ‘annulering, verbreking en ontbinding’ en welke situaties zijn mogelijk met betrekking tot annuleringen binnen de omzetbelasting?.....	37

9.1.4 Op welke wijze worden schadevergoedingen in de btw-heffing betrokken?	38
9.1.5 Hoe wordt binnen de btw met kortingen omgegaan?	38
9.1.6 Op welke wijze worden oninbare vorderingen in de btw behandeld?	39
9.1.7 Op welke wijze worden 'coronavouchers' in de btw-heffing betrokken?	39
9.2 Aanbevelingen.....	40
Literatuurlijst	41
Aangehaalde literatuur	41
Boeken	41
Artikelen.....	41
Frequent geactualiseerde publicaties.....	41
Overige online bronnen	42
Regelgeving en parlementaire stukken.....	42
Jurisprudentie	42

Lijst met gebruikte afkortingen

Art.	Artikel
Btw	Belasting over de toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG
BW	Burgerlijk Wetboek
CBS	Centraal Bureau voor de Statistiek
EU	Europese Unie
HR	Hoge Raad
HvJ	Hof van Justitie
MPV	Multi-purpose voucher
MvT	Memorie van Toelichting
NOB	Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
R.o.	Rechtsoverweging
Staatssecretaris	Staatssecretaris van Financiën
SPV	Single-purpose voucher
Wet OB 1968	Wet op de omzetbelasting 1968

1 Inleiding

1.1 Aanleiding en relevantie

Het COVID-19 virus grijpt om zich heen. Sinds de eerste constatering van het virus in het Chinese Wuhan in december 2019, heeft het zich razendsnel over de wereld verspreid. Overheden wereldwijd nemen maatregelen om de uitbraak van het virus te vertragen. Nederland heeft eind maart gekozen voor een milde aanpak, een zogeheten ‘intelligente lockdown’. Deze lockdown werd vanaf 11 mei steeds verder versoepeld, maar helaas bleken eind september toch nieuwe maatregelen nodig te zijn. Zo zijn vanaf woensdag 14 oktober horecagelegenheden gesloten en evenementen verboden.¹

Ondanks verschillende aanpakken per land, is één lijn in de consequenties te vinden: alle (grote) evenementen worden afgelast of uitgesteld. De massale annulering van evenementen brengt economische consequenties met zich mee. Contracten, vaak inclusief een dwangsom of annuleringskosten, zijn maanden van tevoren afgesloten. In veel gevallen zijn (aan)betalingen reeds gedaan. Afnemers zullen mogelijk een groot deel van deze betalingen nooit meer terugzien. De presterende ondernemer heeft wellicht kosten gemaakt of investeringen gedaan ten aanzien van het geannuleerde evenement waarvan zij niet meer de volledige contractsom ontvangen. Dergelijke situaties lijden tot grote verliezen bij bedrijven. Volgens gegevens van het Centraal Bureau voor de Statistiek (hierna: CBS) is het bruto binnenlands product in het eerste kwartaal van 2020 met 1,7 procent gedaald ten opzichte van een kwartaal eerder. Dat is de grootste krimp sinds het eerste kwartaal van 2009.²

Massale annuleringen brengen naast economische gevolgen, ook belangrijke fiscale consequenties met zich mee. Is het bijvoorbeeld mogelijk de reeds afgedragen omzetbelasting (ook wel: btw) op ontvangen inkomsten ten aanzien van de geannuleerde evenementen terug te vragen? Art. 29 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968) stelt dat in geval van annuleringen, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijke niet-betaling, de maatstaf van heffing wordt verlaagd en een recht op teruggaaf ontstaat ter grootte van de voldane belasting. De genoten aftrek door de afnemer moet worden teruggenomen, op grond van lid 7. Ook als afnemers hun schulden niet langer terug kunnen betalen, kan op grond van art. 29 onder voorwaarden de btw worden teruggevraagd.

Aan het beëindigen van een overeenkomst zijn vaak annuleringskosten verbonden. Wanneer dergelijke kosten kwalificeren als schadevergoeding voor de omzetbelasting, rust in principe geen btw op de annuleringskosten. Reeds voldane btw kan dan onder omstandigheden worden teruggevraagd.

Een item dat momenteel regelmatig in het nieuws te zien is, is de ‘coronavoucher’. Reisbrancheorganisatie ANVR heeft deze voucher in het leven geroepen. Wanneer een reis (nog) niet kan worden omgeboekt, bieden reisorganisaties de coronavoucher aan. De voucher kan op een gewenst tijdstip worden ingewisseld tegen de oorspronkelijke reissom. Op die manier wordt voorkomen dat reisbureaus het geld terug moeten storten. Dergelijke vouchers kunnen voor meer ondernemers een uitkomst bieden op annuleringen als gevolg van de coronacrisis met het oog op continuïteit van de onderneming. Het uitgeven van vouchers brengt echter btw-gevolgen met zich mee. Binnen de omzetbelasting bestaan twee soorten vouchers. Een single-purpose voucher is een voucher waarbij kortgezegd het verschuldigde btw-bedrag bij uitgifte bekend is. Als het verschuldigde btw-bedrag niet bij voorbaat duidelijk is, dan is sprake van een multi-purpose voucher. Bij de uitgifte en verkoop van single-purpose vouchers is direct btw verschuldigd. Bij de uitgifte van multi-purpose vouchers is pas btw verschuldigd bij de inwisseling.

¹ Rijksoverheid 2020, rijksoverheid.nl/actueel/nieuws/2020/10/13/gedeeltelijke-lockdown-om-besmettingen-terug-te-dringen.

² CBS 2020, cbs.nl/nl-nl/nieuws/2020/20/economie-krimpt-met-1-7-procent-in-eerste-kwartaal-2020.

Gezien de huidige onzekere economische positie waarin veel ondernemers zich bevinden, is het voor het werkkapitaal van groot belang om over bovenstaande kwesties duidelijkheid te scheppen. Daarmee krijgen ondernemingen een beter beeld op hun beschikbare kapitaal.

1.2 Probleemstelling

De huidige situatie met betrekking tot het coronavirus brengt verschillende btw-gevolgen met zich mee. Voor ondernemers is het in deze turbulente periode van belang om zoveel mogelijk zekerheid te hebben, zo ook met betrekking tot de fiscale positie. In deze verhandeling wordt daarom onderzocht hoe ondernemers btw-technisch op de meest gunstige wijze met annuleringen als gevolg van de coronacrisis om kunnen gaan. Dit wordt onderzocht aan de hand van de volgende onderzoeksvraag:

Welke btw-gevolgen doen zich voor naar aanleiding van annuleringen door het coronavirus en hoe dienen ondernemers daarmee om te gaan?

De onderzoeksvraag wordt beantwoord met behulp van de volgende deelvragen:

- Hoe werkt het btw-systeem in Nederland?
- Wat houdt artikel 29 van de Wet OB 1968 in?
- Hoe wordt invulling gegeven aan de begrippen 'annulering, verbreking en ontbinding' en welke situaties zijn mogelijk met betrekking tot annuleringen binnen de omzetbelasting?
- Op welke wijze worden schadevergoedingen in de btw-heffing betrokken?
- Hoe wordt binnen de btw met kortingen omgegaan?
- Op welke wijze worden oninbare vorderingen in de btw behandeld?
- Op welke wijze worden 'coronavouchers' in de btw-heffing betrokken?

1.3 Afbakening

In dit onderzoek zal worden ingegaan op de btw-gevolgen van annuleringen, kortingen, oninbare vorderingen en vouchers. Ter bevordering van de beknoptheid zal niet worden ingegaan op overige btw-gevolgen van het coronavirus, zoals de gevolgen van het sluiten van horecagelegenheden op de pro-rata van zorginstellingen en de gevolgen van het (gratis) beschikbaar stellen van zorgpersoneel en goederen aan ziekenhuizen. Ook zullen de btw-gevolgen die komen kijken bij het weggeven van verse producten, zoals bloemen en voedsel, niet worden behandeld. Daarnaast zal dit onderzoek de aangekondigde noodmaatregelen van het kabinet, zoals het uitstel van betaling van btw op aangifte en het verlaagde tarief op digitaal verzorgde sportlessen, niet bespreken.

1.4 Opzet

Om de onderzoeksvraag te beantwoorden, is dit onderzoek opgedeeld in 9 hoofdstukken. Hoofdstuk 2 schept een theoretisch kader van de omzetbelasting en bespreekt de kernbegrippen van de btw. Hoofdstuk 3 tracht de werking van art. 29 van de Wet OB 1968 in beeld te brengen. Daarbij wordt het artikel volledig besproken, evenals het artikel zoals deze vóór 1 januari 2017 was vormgegeven. Art. 29 vormt de Nederlandse implementatie van art. 90 van de Btw-richtlijn. Derhalve zal ook dit artikel aan bod komen.

In hoofdstuk 4 worden annuleringen, verbrekingen en ontbindingen besproken, waarbij ingegaan zal worden op invulling van de begrippen aan de hand van jurisprudentie en de btw-gevolgen van verschillende situaties die zich voor kunnen doen met betrekking tot restitutie van betalingen. Een belangrijk aspect dat bij het verbreken van een overeenkomst vaak komt kijken, is een schadevergoeding. De btw-behandeling van schadevergoedingen wordt dan ook besproken in hoofdstuk 5.

Kortingen en oninbare vorderingen zijn geen directe gevolgen van annuleringen. Echter zal het voorkomen dat afnemers in financieel zwaar weer verkeren als gevolg van alle annuleringen, waardoor kortingen worden gegeven of bestaande vorderingen oninbaar worden geacht. De btw-behandeling van kortingen komt in hoofdstuk 6 aan bod. Vervolgens worden in hoofdstuk 7 de oninbare vorderingen binnen de btw behandeld.

Een terugbetalingsmiddel dat momenteel stijgt in populariteit zijn vouchers. De btw-behandeling daarvan wordt behandeld in hoofdstuk 8.

In hoofdstuk 9 zal het onderzoek geconcludeerd worden en zullen aanbevelingen voor vervolgonderzoek worden gedaan.

2 Het rechtskarakter van de omzetbelasting

Omzetbelasting wordt op grond van art. 1 onderdeel a Wet OB 1968 geheven ter zake van leveringen van goederen en diensten, welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht. Voordat ingegaan kan worden op annuleringen binnen de omzetbelasting, dienen de belangrijkste begrippen en de werking van de omzetbelasting uiteen gezet te worden. Indien immers geen sprake is van bijvoorbeeld ondernemerschap of van een levering van goederen of diensten onder bezwarende titel, komt men niet aan de heffing van omzetbelasting toe. In een dergelijk geval waarin geen onderworpenheid aan btw bestaat, is het ook niet relevant om naar de btw-gevolgen van annuleringen te kijken.

2.1 Ondernemer

Art. 1 onderdeel a Wet OB 1968 geeft aan dat btw geheven wordt van een als zodanig handelende ondernemer. Art. 7 lid 1 Wet OB 1968 geeft een omschrijving van het begrip ondernemer, namelijk 'een ieder die een bedrijf zelfstandig uitoefent'.

In de Btw-richtlijn wordt niet gesproken over een ondernemer, maar over een belastingplichtige. Van Hilten en Van Kesteren menen dat voor de invulling van het begrip 'ondernemer' aangesloten moet worden bij het begrip belastingplichtige zoals bedoeld in de Btw-richtlijn.³ Op grond van art. 9 lid 1 Btw-richtlijn wordt als belastingplichtige beschouwd een ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

De Hoge Raad heeft geoordeeld dat het begrip 'een ieder' niet beperkt is tot natuurlijke personen en rechtspersonen, maar dat ook samenwerkingsverbanden hieronder vallen.⁴

Het Hof van Justitie (hierna: HvJ) kent een ruime interpretatie toe aan het begrip 'economische activiteit'. Zo omvat het begrip alle activiteiten van vrije beroepen, zonder dat er enig voorbehoud wordt gemaakt ten gunste van wettelijk geregelde beroepen.⁵

2.2 Belastbare prestaties

Omzetbelasting wordt op grond van art. 1 onderdeel a geheven ter zake van leveringen van goederen en diensten die onder bezwarende titel worden verricht. De begrippen 'levering van goederen', 'diensten' en 'onder bezwarende titel' zijn derhalve van groot belang voor de heffing van btw.

2.2.1 Levering van goederen

In art. 3 lid 7 wet OB 1968 worden goederen gedefinieerd als 'alle voor menselijke beheersing vatbare stoffelijke objecten, alsmede elektriciteit, gas, warmte, koude en dergelijke'. In art. 14 lid 1 Btw-richtlijn is het begrip anders geformuleerd, namelijk als 'lichamelijke zaken'. In art. 15 lid 1 Btw-richtlijn wordt dat begrip uitgebreid met elektriciteit, gas, warmte, koude en dergelijke. Van Hilten en Van Kesteren menen dat het verschil slechts zit in formulering en dat de begrippen niet van elkaar verschillen.⁶

³ Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 62.

⁴ HR 5 januari 1983, ECLI:NL:PHR:1983:AW9011.

⁵ HvJ EG 26 maart 1987, nr. 235/85, ECLI:EU:C:1987:161 (*Commissie/Nederland*).

⁶ Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 114.

Op grond van art. 3 lid 1 Wet OB 1968 bestaan verschillende vormen van leveringen. De belangrijkste daarvan is onderdeel a: de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken. Het HvJ heeft geoordeeld dat het begrip levering elke overdrachtshandeling omvat van een lichamelijke zaak door een partij die de andere partij in staat stelt daadwerkelijk over die lichamelijke zaak te beschikken als ware zij daarvan eigenaar.⁷

2.2.2 Diensten

Diensten zijn alle prestaties, niet zijnde leveringen van goederen (art. 4 lid 1 Wet OB 1968). In art. 25 van de Btw-richtlijn worden een aantal voorbeelden van diensten genoemd, zoals de overdracht van een onlichamelijke zaak, de verplichting om een daad na te laten of om een daad of situatie te dulden en het verrichten van een dienst op grond van een vordering door of namens de overheid dan wel krachtens de wet.

2.2.3 Onder bezwarende titel

De Btw-richtlijn stelt in art. 2 lid 1 als voorwaarde voor onderworpenheid aan btw dat zowel leveringen als diensten onder bezwarende titel moeten worden verricht. In overeenstemming met de richtlijn wordt dan ook op grond van art. 1 onderdeel a Wet OB 1968 omzetbelasting geheven van leveringen en diensten, welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht. Het HvJ stelt in vaste jurisprudentie dat een prestatie onder bezwarende titel verricht wordt wanneer tussen de verrichter en de afnemer van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld én de door de verrichter van de levering of dienst ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt van de aan de ontvanger verleende levering of dienst.⁸

2.3 Maatstaf van heffing

Omzetbelasting wordt berekend over de vergoeding op grond van art. 8 lid 1 Wet OB 1968. Lid 2 geeft aan de vergoeding het bedrag is dat ter zake van de levering of dienst in rekening wordt gebracht. Van Hilten en Van Kesteren menen dat uit de formulering van art. 8 volgt dat een rechtstreeks verband moet bestaan tussen de verrichte prestatie en het ontvangen bedrag.⁹ Daarnaast blijkt uit het Tolsma-arrest dat de vergoeding moet zijn overeengekomen.¹⁰

2.4 Aftrek van voorbelasting

Op grond van art. 15 lid 1 kennen ondernemers in beginsel een recht op aftrek van de btw die in het tijdvak van de aangifte door andere ondernemers ter zake van door hen aan de ondernemer verrichte leveringen en verleende diensten in rekening is gebracht op een op de voorgeschreven wijze factuur. Op deze bepaling bestaan verschillende uitzonderingen.

Zo bestaat slechts recht op aftrek voor zover de goederen en diensten door de ondernemer worden gebruikt voor belaste handelingen (art. 15 lid 1 slotzin). Daarom bestaat geen aftrek voor zover de goederen en diensten gebruikt worden voor vrijgestelde prestaties. Deze vrijgestelde prestaties zijn opgenomen in art. 11 Wet OB 1968. Dit artikel bevat onder andere vrijstelling voor prestaties in de medische sfeer, sociaal en culturele prestaties, onderwijs en financiële prestaties.

⁷ HvJ EU 8 februari 1990, nr. C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61 (*Safe*).

⁸ Zie o.a. HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93, ECLI:EU:C:1994:80 (*Tolsma*) en HvJ EU 18 januari 2017, nr. C-37/16, ECLI:EU:C:2017:22 (*SAWP*).

⁹ Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 196.

¹⁰ HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93, ECLI:EU:C:1994:80 (*Tolsma*).

Wanneer een ondernemer deels prestaties verricht waarvoor recht op aftrek van voorbelasting bestaat en voor het andere deel prestaties verricht waarvoor hij geen recht op aftrek heeft, zal de voorbelasting gesplitst moeten worden in een aftrekbaar deel en een niet-aftrekbaar deel. In art. 11 tot en met 14a Uitv.besch. zijn nadere regels gesteld met betrekking tot die splitsing.

2.5 Verschuldigdheid

Wanneer de presterende ondernemer in Nederland is gevestigd, wordt deze de omzetbelasting verschuldigd (art. 12 lid 1 Wet OB 1968). Wanneer de presterende ondernemer niet in Nederland is gevestigd, kan de btw veelal verlegd worden naar de afnemer. De verlegging gaat op wanneer de presterende ondernemer niet in Nederland is gevestigd en in Nederland een goed levert of een dienst verleent aan een in Nederland gevestigde ondernemer (art. 12 lid 2 en 3 Wet OB 1968).

Voor het tijdstip waarop de btw verschuldigd wordt, moet onderscheid worden gemaakt tussen situaties waarin een factuur moet worden uitgereikt en andere situaties.

2.5.1 Factuurstelsel

Binnen de verschuldigdheid van btw is een belangrijke rol weggelegd voor facturen. Verschuldigdheid van btw en het recht op aftrek van voorbelasting ontstaan namelijk in de hoofdregel op het moment dat de factuur wordt uitgereikt of, wanneer dit te laat gebeurt, had moeten worden uitgereikt (art. 13, lid 1, onderdeel a, Wet OB 1968). Aansluiting bij dit 'factuurstelsel' heeft tot gevolg dat een ondernemer soms btw zal moeten voldoen over een prestatie waarvoor hij nog geen betaling heeft ontvangen. Andersom kan ook aftrekrecht ontstaan over een nog onbetaalde factuur.¹¹

Een ondernemer is verplicht om een factuur uit te reiken indien hij presteert aan een andere ondernemer of aan een rechtspersoon die geen ondernemer is.¹² De omzetbelasting wordt verschuldigd op het tijdstip van uitreiking van de factuur. Wanneer een presterende ondernemer geen (tijdige) factuur uitreikt, wordt hij de omzetbelasting verschuldigd op de vijftiende dag van de maand na die waarin de prestatie plaatsvond (art. 34g Wet OB 1968).

Daarnaast moet een factuur worden uitgereikt ter zake van vooruitbetalingen. Dat zijn betalingen die worden gedaan voordat een levering of dienst is verricht. De factuur moet bij vooruitbetalingen worden uitgereikt vóór het tijdstip van opeisbaarheid bij een overeengekomen vooruitbetaling (art. 34g Wet OB 1968). Wanneer de vooruitbetaling niet overeen is gekomen, is de belasting verschuldigd op het moment dat de presterende ondernemer de betaling ontvangt (art. 13 lid 2 Wet OB 1968).

2.5.2 Kasstelsel

Een alternatief op het factuurstelsel is het kasstelsel. Art. 26 Wet OB 1968 vormt de basis voor de toepassing van dit kasstelsel. Wanneer een ondernemer het kasstelsel toepast, wordt btw ter zake van leveringen en diensten verschuldigd op het tijdstip waarop de vergoeding wordt voldaan. Ondernemers die het kasstelsel toepassen, zijn ter zake van prestaties die zij leveren pas btw verschuldigd op het moment dat zij de vergoeding ontvangen.

¹¹ Hulshof, BtwBrief 2010/2.

¹² Van Hilten & Van Kesteren 2017, p. 410.

2.6 Deelconclusie

Omzetbelasting wordt op grond van art. 1 onderdeel a Wet OB 1968 geheven ter zake van leveringen van goederen en diensten, welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht. Als een dergelijke levering of dienst niet plaatsvindt, is geen omzetbelasting over de prestatie verschuldigd. In dat geval is het niet van belang om over de btw-gevolgen van annuleringen te spreken.

Om invulling te geven aan het Nederlandse begrip ondernemer, is aangesloten bij de definitie in de Btw-richtlijn, waarin een belastingplichtige een ieder is die zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of resultaat van die activiteit.

Omzetbelasting wordt op grond van art. 1 onderdeel a geheven ter zake van leveringen van goederen en diensten die onder bezwarende titel worden verricht. Goederen zijn alle voor menselijke beheersing vatbare stoffelijke objecten. Er bestaan verschillende vormen van levering, waarvan de belangrijkste de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken is. Diensten zijn alle prestaties, niet zijnde leveringen van goederen. Een prestatie wordt onder bezwarende titel verricht wanneer tussen de verrichter en de afnemer van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld én de door de verrichter van de levering of dienst ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt van de aan de ontvanger verleende levering of dienst. De omzetbelasting wordt berekend over de vergoeding.

Ondernemers kennen in beginsel een recht op aftrek van de btw die in het tijdvak van de aangifte door andere ondernemers ter zake van door hen aan de ondernemer verrichte leveringen en verleende diensten in rekening is gebracht.

Voor het tijdstip waarop de btw verschuldigd wordt, moet onderscheid worden gemaakt tussen situaties waarin een factuur moet worden uitgereikt en andere situaties. Verschuldigdheid van btw en het recht op aftrek van voorbelasting ontstaan in de hoofdregel op het moment dat de factuur wordt uitgereikt of (art. 13, lid 1, onderdeel a, Wet OB 1968). Een alternatief op het factuurstelsel is het kasstelsel. Wanneer een ondernemer het kasstelsel toepast, wordt btw ter zake van leveringen en diensten verschuldigd op het tijdstip waarop de vergoeding wordt voldaan.

3 De werking van artikel 29

3.1 Werking

Als gevolg van corona-maatregelen door zowel overheden als ondernemers zelf, worden veel overeenkomsten geannuleerd, verbroken, ontbonden of (gedeeltelijk) niet betaald. Ook kunnen ondernemers een prijsvermindering toekennen. Als de facturen voor deze prestaties reeds zijn uitgereikt, heeft de presterende ondernemer een te hoog bedrag aan btw voldaan op aangifte. Op grond van art. 29 Wet OB 1968 wordt in dergelijke gevallen de maatstaf van heffing verlaagd, zodat op verzoek recht op teruggaaf van btw ontstaat. Bij de afnemer moet een tegengestelde correctie plaatsvinden. Deze moet de btw, voor zover hij die in aftrek heeft gebracht, terugbetalen.

De ondernemer die de btw terugvraagt, moet die belasting zelf op aangifte aan de Belastingdienst hebben voldaan. Euser stelt dat van voldoening op aangifte mede sprake moet zijn in de situatie dat de terug te vragen belasting in de aangifte is verrekend met aftrekbare voorbelasting.¹³ In het geval dat een ander dan de presterende ondernemer de vergoeding (deels) aan de afnemer terugbetaalt, geldt het recht op teruggaaf van btw niet op grond van art. 29 lid 3 Wet OB 1968. Dit ziet bijvoorbeeld op situaties waarin een verzekering de vergoeding (deels) terugbetaalt aan de afnemer.¹⁴

Recht op teruggaaf ontstaat op grond van art. 29 lid 2 Wet OB 1968 op het tijdstip waarop de annulering, verbreking, ontbinding, gehele of gedeeltelijk niet-betaling of de prijsvermindering komt vast te staan. In geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling wordt het recht op teruggaaf uiterlijk één jaar na het tijdstip waarop de vergoeding opeisbaar is geworden geacht te zijn ontstaan. Indien de niet-betaling eerder vaststaat, dient bij dat tijdstip aangesloten te worden. Het één-jaarcriterium en het tijdstip waarop de niet-betaling vaststaat zal uitgebreider besproken worden in hoofdstuk 7. In geval van annulering, verbreking, ontbinding en prijsvermindering geldt het één-jaarcriterium niet. Daarbij geldt het tijdstip waarop de annulering, verbreking, ontbinding of prijsvermindering onweerlegbaar is. Dat is bijvoorbeeld het geval wanneer een herstelfactuur is uitgereikt.¹⁵

Het bedrag van de teruggaaf wordt in mindering gebracht bij de aangifte over het tijdvak waarin het recht op teruggaaf is ontstaan. Wanneer de ondernemer verzaakt om de btw-teruggaaf in het juiste tijdvak op te nemen, kan om een ambtshalve btw-teruggaaf worden verzocht bij de inspecteur. Wanneer de btw-teruggaaf meer dan € 1000 bedraagt, moet om de teruggaaf worden verzocht via een suppletieformulier. Indien de teruggaaf minder dan € 1000 bedraagt, mag de teruggaaf verrekend worden op de eerstvolgende btw-aangifte nadat is ontdekt dat recht op teruggaaf bestaat.¹⁶ De inspecteur moet vervolgens ambtshalve beslissen of de teruggaaf verleend gaat worden. In een resolutie¹⁷ is voorgeschreven dat de inspecteur de teruggaaf moet verlenen waarvoor de verzoeker redelijkerwijs in aanmerking komt. De inspecteur hoeft de teruggaaf echter niet te verlenen indien het bedrag van de teruggaaf minder dan € 1000 is of indien aannemelijk is dat de belastingplichtige door opzet of grove schuld de termijn heeft laten verstrijken.¹⁸ Omdat er een risico bestaat dat een verzoek om ambtshalve vermindering wordt afgewezen, is het voor ondernemers van belang om goed zicht te houden op het tijdvak waarin het recht op teruggaaf is ontstaan.

¹³ Euser 2020, p. 1 (online, bijgewerkt op 20 februari 2020).

¹⁴ Memorie van toelichting (MvT) bij de Fiscale vereenvoudigingswet 2017, p. 33.

¹⁵ MvT bij de Fiscale vereenvoudigingswet 2017, p. 32.

¹⁶ Belastingdienst, Toelichting bij de suppletie omzetbelasting, OB 143 - 1T*15PL.

¹⁷ Res. 25 maart 1991, nr. DB89/735, V-N 1993/3854, 9.

¹⁸ Euser 2020, p. 38 (online, bijgewerkt op 20 februari 2020).

Art. 29 lid 7 Wet OB 1968 omvat de spiegelbeeldsituatie van lid 1. Het bepaalt dat de afnemer die ingevolge art. 15 Wet OB 1968 belasting in aftrek heeft gebracht, deze aftrek naar evenredigheid verschuldigd wordt op het tijdstip waarop komt vast te staan dat hij de vergoeding waarop de aftrek betrekking heeft, niet of niet geheel zal betalen dan wel geheel of gedeeltelijk heeft terugontvangen. De aftrek wordt in ieder geval verschuldigd nadat één jaar is verstreken sinds het opeisbaar worden van de vergoeding, voor zover de vergoeding op dat tijdstip nog niet is betaald.

Wanneer een vergoeding alsnog (deels) wordt ontvangen nadat recht op teruggaaf van btw is ontstaan, is de presterende ondernemer over de ontvangen vergoeding btw verschuldigd op grond van art. 29 lid 5 Wet OB 1986. De formulering 'recht op teruggaaf' impliceert dat het voor de toepassing van lid 5 niet van belang is of de btw daadwerkelijk is teruggevraagd. Ondernemers lopen als gevolg hiervan risico op dubbele belasting.¹⁹ Immers, als zij vergeten om de btw-aftrek te realiseren en de afnemer vervolgens toch (deels) betaalt, zijn zij op grond van lid 5 btw verschuldigd. Om deze reden is het van groot belang om nauwkeurig bij te houden wanneer het tijdstip van teruggaaf op grond van art. 29 lid 2 Wet OB 1968 zich voordoet.

De presterende ondernemer is btw verschuldigd op het tijdstip dat de (gedeeltelijke) vergoeding wordt ontvangen. De vergoeding moet dan ook betrokken worden in de btw-aangifte over het tijdvak waar dat tijdstip in valt.

Art. 29 lid 8 Wet OB 1968 vormt de spiegelbeeldbepaling en lid 5 en geeft afnemers de mogelijkheid de op grond van art. 29 lid 7 betaalde btw opnieuw in aftrek te brengen indien de afnemer de vergoeding alsnog (deels) betaalt. Op het moment van de betaling ontstaat een nieuw recht op aftrek voor de afnemer.

3.1.1 Kasstelsel

De correctie vooraftrek van art. 29 lid 7 en 8 kan ook gelden voor ondernemers die het kasstelsel toepassen. Ondernemers die het kasstelsel toepassen, zijn ter zake van prestaties die zij leveren pas btw verschuldigd op het moment dat zij de vergoeding ontvangen. Daarom kan art. 29 lid 1 Wet OB 1968 niet van toepassing zijn op ondernemers die het kasstelsel toepassen. Op prestaties waarbij deze ondernemers de afnemende partij zijn, is het kasstelsel echter niet van toepassing. Bij inkomende facturen kan de btw in aftrek worden gebracht ten tijde van ontvangst van de factuur. Dit betekent dat ondernemers die het kasstelsel toepassen met art. 29 lid 7 en 8 Wet OB 1968 geconfronteerd kunnen worden.

Bepaalde ondernemers passen het kasstelsel ook aan de inkoopkant toe. De Staatssecretaris van Financiën heeft dat onder bepaalde voorwaarden goedgekeurd.²⁰ Zo moet de ondernemers een geldadministratie voeren, geen afzonderlijke in- en verkoopadministratie bijhouden en een vaste gedragslijn volgen. Ondernemers die ook aan de inkoopkant het kasstelsel toepassen, zullen zowel niet met art. 29 lid 1 als met lid 7 en 8 geconfronteerd worden.

3.2 Historie

Voor 1 januari 2017 was art. 29 Wet OB 1968 anders geformuleerd en was de regeling voor teruggaaf van belasting anders ingestoken. Deze regeling was vaak ongunstiger voor ondernemers dan de huidige regeling. Per 1 januari 2017 is art. 29 lid 1 aangepast om deze in overeenstemming te brengen met de Btw-richtlijn.

¹⁹ Euser 2020, p. 25 (online, bijgewerkt op 20 februari 2020).

²⁰ Besluit nr. BLKB2014/704M van de staatssecretaris van Financiën van 6 december 2014 (Besluit administratieve verplichtingen), V-N 2015/7.16.

In het oude artikel 29 lid 1 onderdeel a Wet OB 1968 werd een btw-teruggaaf verleend voor zover de vergoeding niet was en zou worden ontvangen. Daarvoor moest definitief vaststaan dat de vergoeding niet meer zou worden ontvangen. Naast dat moeilijk was voor ondernemers om dit aannemelijk te maken, kon het jaren duren voordat definitief vaststond dat de vergoeding niet meer zou worden ontvangen.²¹ Het huidige lid 1 is in overeenstemming met de Btw-richtlijn en maakt onderscheid tussen annulering, verbreking, ontbinding en (gedeeltelijke) niet-betaling.

In art. 29 lid 1 onderdeel b Wet OB 1968 was tot 1 januari 2017 bepaald dat teruggaaf wordt verleend als goederen in ongebruikte staat worden teruggenomen. De Hoge Raad (hierna: HR) heeft geoordeeld dat recht op teruggaaf ook mogelijk moet zijn indien een goed in gebruikte staat is teruggenomen.²² Nu art. 29 lid 1 is aangepast, mogen goederen ook in gebruikte staat worden teruggenomen, waardoor ondernemers in meer gevallen recht hebben op de teruggaaf.

Een ander belangrijk voordeel van het nieuwe art. 29 is dat niet langer een apart teruggaafverzoek hoeft te worden ingediend. De ondernemer kan vanaf 2017 namelijk de teruggaaf in mindering brengen op de reguliere btw-aangifte van het tijdvak.²³

3.3 Samenspel met art. 90 Btw-richtlijn

Art. 29 is de Nederlandse implementatie van art. 90 Btw-richtlijn. Art. 90 biedt een vermindering van de maatstaf van heffing in geval van annulering, verbreking, ontbinding, gehele of gedeeltelijke niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de levering of dienst heeft plaatsgevonden. De lidstaten kunnen aan de vermindering van de maatstaf van heffing voorwaarden verbinden (lid 1) en kunnen in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling zelfs van de richtlijnregeling afwijken (lid 2).

Een belangrijke vraag die art. 90 lid 1 Btw-richtlijn oproept is de vraag in hoeverre lidstaten voorwaarden aan de vermindering van de maatstaf van heffing mogen verbinden. In het arrest *Kraft Foods Polska* stelt het HvJ dat de mogelijkheid tot het stellen van voorwaarden in samenhang met art. 273 Btw-richtlijn moet worden bepaald. Art. 273 Btw-richtlijn stelt dat lidstaten verplichtingen kunnen voorschrijven indien zij deze noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van btw en voorkoming van fraude. De maatregelen mogen echter alleen van de bepaling van de maatstaf van heffing afwijken voor zover dat strikt noodzakelijk is om dat specifieke doel te bereiken. Ook moeten de voorwaarden (voornamelijk) zien op formaliteiten.²⁴ Nederland verbindt momenteel geen voorwaarden aan de vermindering van de maatstaf van heffing.

Art. 90 lid 2 Btw-richtlijn, betreffende (gedeeltelijke) niet-betaling, biedt lidstaten aanzienlijk meer vrijheid dan lid 1. Op grond van lid 2 mogen lidstaten bij (gedeeltelijke) niet-betaling afwijken van de regel ten aanzien van het verlagen van de maatstaf van heffing. De afwijkingsmogelijkheid biedt zelfs de mogelijkheid om niet-betaling uit te sluiten van de gevallen waarbij een verlaging van de maatstaf van heffing kan worden verkregen. Art. 29 lid 5 Wet OB 1968 regelt het opnieuw verschuldigd worden van btw die op grond van lid 2 is afgetrokken indien de vergoeding alsnog (deels) wordt ontvangen. Art. 90 lid 2 Btw-richtlijn geeft lidstaten slechts de mogelijkheid om van een verlaging van de maatstaf van heffing af te wijken. De Raad van State wijst er echter op dat in lid 5 geen sprake is van een verlaging van de maatstaf van heffing, maar van een nieuwe afdrachtverplichting. Discussie kan dus ontstaan over de houdbaarheid van lid 5 in het licht van de Btw-richtlijn.²⁵

²¹ MvT bij de Fiscale vereenvoudigingswet 2017, p. 9.

²² HR 4 september 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4665, R.O. 3.4.

²³ MvT bij de Fiscale vereenvoudigingswet 2017, p. 10.

²⁴ HvJ EU 26 januari 2012, nr. C-588/10, ECLI:EU:C:2012:40 (*Kraft Foods Polska*).

²⁵ Fiscale Vereenvoudigingswet 2017, Kamerstukken II 2016/17, 34 554, nr. 4, p. 3.

Art. 184 tot en met 186 Btw-richtlijn vormen de spiegelbeeldsituatie van art. 90 Btw-richtlijn, zij bevatten regels omtrent de herziening van aftrek. Op grond van art. 185 lid 2 Btw-richtlijn kunnen lidstaten herziening eisen voor (gedeeltelijke) niet-betaling bij de afnemers. Art. 29 lid 8 Wet OB 1968 regelt een hernieuwd recht op aftrek voor de afnemer indien deze de vergoeding alsnog (deels) betaalt na toepassing van lid 7. Ook deze regeling is discutabel ten aanzien van de Btw-richtlijn. De Raad van State stelt hier, naar mijn optiek terecht, dat in de situatie van lid 8 een hernieuwd recht op aftrek ontstaat in plaats van een herziening.²⁶

Art. 186 Btw-richtlijn bepaalt dat lidstaten nadere voorwaarden kunnen stellen voor de toepassing van art. 184 en 185. Heijnen betoogt dat deze op dezelfde manier moeten worden behandeld als de voorwaarden die lidstaten kunnen stellen op grond van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn. Zoals hiervoor besproken, zouden de voorwaarden die op grond van art. 186 Btw-richtlijn gesteld worden, moeten dienen ter bestrijding van fraude of misbruik en mogen enkel zien op formaliteiten.²⁷

In de toekomst zal wellicht geprocedeerd gaan worden over de houdbaarheid van art. 29 lid 5 en 8 Wet OB 1968. Voor ondernemers is het van belang om deze ontwikkelingen in de gaten te houden. Indien de regeling strijdig wordt bevonden met de Btw-richtlijn, zullen de hernieuwde afdrachtverplichting en het hernieuwde recht op aftrek niet langer van toepassing zijn.

3.4 Deelconclusie

Als gevolg van het coronavirus worden veel overeenkomsten geannuleerd. Indien de facturen ten aanzien van deze prestaties reeds zijn uitgereikt, heeft de presterende ondernemer een te hoog bedrag aan btw voldaan op aangifte. Op grond van art. 29 Wet OB 1968 kan een ondernemer onder voorwaarden dit te hoge bedrag terugkrijgen.

Art. 29 lid 1 Wet OB 1968 biedt een verlaging van de maatstaf van heffing bij de presterende ondernemer in geval van annulering, verbreking, ontbinding, (gedeeltelijke) niet-betaling of prijsvermindering. Bij de afnemer moet een tegengestelde correctie plaatsvinden op grond van lid 7. Deze moet de btw, voor zover hij die in aftrek heeft gebracht, terugbetalen. Wanneer een vergoeding toch (deels) wordt ontvangen nadat recht op teruggaaf van btw is ontstaan, is de presterende ondernemer over de ontvangen vergoeding opnieuw btw verschuldigd op grond van art. 29 lid 5 Wet. Lid 8 vormt hiervan de spiegelbeeldsituatie en geeft afnemers de mogelijkheid de op grond van art. 29 lid 7 betaalde btw opnieuw in aftrek te brengen indien de afnemer de vergoeding alsnog (deels) betaalt.

Op ondernemers die het kasstelsel toepassen, kan art. 29 lid 1 Wet OB 1968 niet van toepassing zijn. Deze ondernemers kunnen echter wel met lid 7 en 8 worden geconfronteerd, indien zij aan de inkoopzijde het kasstelsel niet toepassen.

Voor 1 januari 2017 was art. 29 Wet OB 1968 anders geformuleerd. De oude formulering leverde voor ondernemers een aantal praktische problemen op en was daarnaast niet in overeenstemming met de Btw-richtlijn. Daarom is art. 29 Wet OB 1968 aangepast per 1 januari 2017.

Art. 29 is de Nederlandse implementatie van art. 90 Btw-richtlijn. Art. 90 biedt een vermindering van de maatstaf van heffing in geval van annulering, verbreking, ontbinding, gehele of gedeeltelijke niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de prestatie heeft plaatsgevonden. Art. 184-186 Btw-richtlijn zijn de spiegelbeeldsituatie van art. 90 en bevatten regels omtrent de herziening van aftrek. In het licht van de Btw-richtlijn, kan een discussie over houdbaarheid van zowel art. 29 lid 5 Wet OB 1968 als lid 8.

²⁶ Fiscale Vereenvoudigingswet 2017, Kamerstukken II 2016/17, 34 554, nr. 4, p. 3.

²⁷ Heijnen 2018, p. 294.

4 Annulering, verbreking en ontbinding

4.1 Begrippen annulering, verbreking en ontbinding

Art. 29 Wet OB 1968 lijkt onderscheid te maken tussen de situaties van annulering, verbreking en ontbinding. Voordat ondernemers art. 29 kunnen toepassen op evenementen die als gevolg van het coronavirus zijn afgezegd, moet minimaal één van deze begrippen van toepassing zijn op de situatie. In zowel de wet OB als de Btw-richtlijn is geen verdere invulling gegeven aan de begrippen annulering, verbreking en ontbinding. De begrippen zijn derhalve binnen de jurisprudentie uitgelegd. Arresten die hierbij centraal staan, zijn het Almos-arrest, het NLB Leasing-arrest en het Lombard-arrest.

4.1.1 Almos

Het Almos-arrest speelt zich af rond het Hongaarse Almos Agrárkölkereskedelmi Kft (hierna: Almos), dat koolzaad verkoopt aan Bio-Ma. Bio-Ma kan het zaad niet betalen en daarom komen de partijen overeen dat de overeenkomst zal worden ontbonden en dat het zaad eigendom is van Almos. Almos verzocht vervolgens om een teruggaaf van afgedragen btw ter zake van de ontbonden overeenkomst. De Hongaarse Btw-wet bestreek op dat moment niet alle gevallen die in art. 90 lid 1 Btw-richtlijn waren opgesomd. Naar aanleiding daarvan werd een prejudiciële vraag aan het HvJ voorgelegd met als strekking de verenigbaarheid van de Hongaarse btw-wetgeving met art. 90 lid 1 Btw-richtlijn.

De uitspraak van het HvJ is volgens Heijnen onzorgvuldig. Daar sluit ik me bij aan. In r.o. 22 wordt gesproken over ‘artikel 90, lid 1, van de Btw-richtlijn, dat betrekking heeft op de nietigverklaring, de opzegging, de ontbinding, de gehele of gedeeltelijke niet-betaling of de prijsvermindering nadat de handeling is verricht’. Daarbij valt op dat het HvJ de begrippen ‘nietigverklaring’ en ‘opzegging’ gebruikt, terwijl deze begrippen niet voorkomen in art. 90 lid 1 Btw-richtlijn. De plaatsing van de begrippen doet vermoeden dat het HvJ met ‘nietigverklaring’ het begrip annulering bedoeld en met ‘opzegging’ doelt op het begrip verbreking.²⁸

Het HvJ oordeelt dat het niet letterlijk overnemen van de gehele opsomming geen strijd met de Btw-richtlijn oplevert. Wat wel van belang is, is de juridische context waarin de overgenomen begrippen worden uitgelegd. Uit r.o. 25 is op te merken dat bij ontbinding of nietigverklaring de partijen worden teruggeplaatst in hun oorspronkelijke toestand.²⁹ Ontbinding en nietigverklaring (oftewel annulering) blijken hieruit dezelfde juridische context te hebben. Opvallend is dat het HvJ het begrip ‘opzegging’ (ofwel verbreking) niet noemt in deze overweging.

4.1.2 NLB Leasing

Ook in het NLB Leasing-arrest³⁰ is de woordkeuze van het HvJ opvallend te noemen. Dit arrest gaat over een kredietovereenkomst tussen NLB en Domino ing, met behulp waarvan Domino onroerend goed had verworven. Vervolgens is tussen NLB en Domino een zogenoemde sale-and-sale-back-transactie gesloten, waarbij NLB het onroerend goed van Domino kocht en daarna via twee leaseovereenkomsten (inclusief koopopties) het onroerend goed verhuurt aan Domino. Domino had bij afloop van de leaseovereenkomsten nog niet alle termijnen betaald. Daarom heeft NLB het onroerend goed terug in bezit genomen en deze verkocht aan een derde onderneming. NLB heeft daarbij een bedrag aan Domino terugbetaald dat gelijk is aan het verschil tussen de meerwaarde gerealiseerd met de verkoop van het onroerend goed en de nog niet door Domino betaalde bedragen, inclusief het bedrag van de koopopties.

²⁸ Heijnen 2018, p. 83.

²⁹ HvJ EU 15 mei 2014, nr. C-337/13, ECLI:EU:C:2014:328 (*Almos Agrárkölkereskedelmi*).

³⁰ HvJ EU 2 juli 2015, nr. C-209/14, ECLI:EU:C:2015:440 (*NLB Leasing*).

Ook heeft NLB creditnota's toegezonden voor een bedrag gelijk aan de termijnen voor de koopopties, waardoor zij die termijnen heeft geannuleerd. NLB verzocht vervolgens om een teruggaaf van btw ter waarde van de koopopties.

Het HvJ overweegt dat in geval van annulering of verbreking de partijen zich weer in de situatie bevinden waarin zij zich vóór sluiting van de overeenkomst bevonden en verwijst daarin ook naar het Almos-arrest. Er wordt vervolgens niet geoordeeld over de vraag of dat in deze situatie het geval is, het HvJ laat dat over aan de nationale rechter.

Waar in het Almos-arrest de term 'verbreking' werd weggelaten, ontbreekt in het NLB Leasing-arrest de term 'ontbinding'. Op grond van de combinatie van het Almos-arrest en het NLB Leasing-arrest, lijkt het 'terugkeren naar de situatie vóór sluiting van de overeenkomst'-criterium echter wel te gelden voor zowel annulering en verbreking als ontbinding. Als de partijen niet terugkeren naar de situatie vóór sluiting van de overeenkomst, bestaat geen recht op verlaging van de maatstaf van heffing op grond van een annulering, verbreking of ontbinding.

4.1.3 Lombard

Lombard sloot overeenkomsten tot financial leasing van verschillende onroerende goederen. Wegens gedeeltelijke niet-betaling van de leaseovereenkomsten beëindigde Lombard deze voor het einde van de looptijd. Lombard nam het vastgoed terug in bezit en reikte correctiefacturen uit, waarin de maatstaf van heffing verlaagd was. De in eerste instantie voldane btw vroeg Lombard terug. Aan het HvJ werd de prejudiciële vraag gesteld of onder het begrip ontbinding in de zin van art. 90 lid 1 Btw-richtlijn ook de situatie valt waarin de lessor niet langer de betaling van de leasevergoeding kan eisen, omdat de lessor die overeenkomst heeft ontbonden wegens contractbreuk door de leasingnemer.

HvJ oordeelt dat het gebruik van de begrippen 'annulering, verbreking en ontbinding' zowel de beëindiging met terugwerkende kracht als de beëindiging met gevolg voor de toekomst kan omvatten. Ook bevestigt het Hof wederom dat ontbinding of nietigverklaring van een overeenkomst de partijen terug plaatst in hun oorspronkelijke toestand.³¹

Uit de combinatie van het Almos, NLB Leasing en Lombard-arrest kan worden opgemaakt dat sprake is van annulering, verbreking en ontbinding wanneer de partijen zich weer gaan bevinden in de situatie waarin zij zich vóór het sluiten van de overeenkomst bevonden. In die situatie krijgt een ondernemer toegang tot art. 29 Wet OB 1968.

4.2 Mogelijke situaties met betrekking tot annuleringen, verbrekingen en ontbindingen

Met betrekking tot annulering, verbreking en ontbinding zijn contractueel gezien verschillende situaties te bedenken. Zo kan sprake zijn van volledige terugbetaling van het reeds betaalde bedrag aan de afnemer. Ook gedeeltelijke terugbetaling van de presenterende ondernemer aan de afnemer kan voorkomen. Daarnaast kan de afnemer nog (een gedeelte van) de afgesproken vergoeding moeten voldoen aan de presterende ondernemer.

³¹ HvJ EU 12 oktober 2017, nr. C-404/16, ECLI:EU:C:2017:759 (*Lombard Ingatlan Lizing*).

4.2.1 Volledige restitutie

Van volledige terugbetaling is sprake in de situatie dat de afnemer reeds (een deel van) de vergoeding heeft voldaan en het volledig betaalde bedrag terugkrijgt. Wanneer btw op de (geannuleerde) prestatie reeds is voldaan, bestaat voor de presterende ondernemer een recht op teruggaaf van btw op grond van art. 29 lid 1 Wet OB 1968. Op grond van art. 29 lid 7 wordt de afnemer reeds afgetrokken btw op deze prestatie verschuldigd. Bij vaste afnemers is het voor het behoud van goed klantcontact van belang om eerst na te gaan of zij de btw al hebben afgetrokken. Indien zij de btw inderdaad reeds afgetrokken hebben, kan het voor de goede relatie bevorderlijk zijn om de btw niet terug te vragen zodat de afnemer niet opnieuw btw verschuldigd wordt. Daarvoor moet een afweging gemaakt tussen de waarde van het goede contact en de grootte van de btw-teruggaaf.

4.2.2 Gedeeltelijke restitutie

Bij gedeeltelijke restitutie zijn twee situaties denkbaar. De eerste is een gedeeltelijke terugbetaling van de presterende ondernemer aan de afnemer, indien de afnemer de vergoeding reeds heeft betaald. Daarbij ontvangt de afnemer een gedeeltelijke terugbetaling, maar blijft hij het reeds betaalde bedrag voor een deel verschuldigd. In de tweede situatie heeft de afnemer de vergoeding nog niet betaald, maar blijft de vordering wel gedeeltelijk bestaan of wordt de overeenkomst volledig geannuleerd en een extra bedrag aan de afnemer in rekening gebracht.

In de eerste situatie is op de gedeeltelijke terugbetaling art. 29 lid 1 Wet OB 1968 van toepassing. Op de terugbetaling die de afnemer ontvangt is art. 29 lid 7 Wet OB 1968 van toepassing. Voor het gedeelte dat de afnemer verschuldigd blijft, is het van belang om te bepalen of dit bedrag kwalificeert als een onbelaste schadevergoeding. Indien dat het geval is, is het bedrag dat de afnemer betaald heeft een bedrag exclusief btw. Onder voorwaarden kan daarbij de reeds voldane btw worden teruggevraagd. Indien het bedrag echter kwalificeert als een belastbare prestatie, is het bedrag inclusief btw en kan geen btw worden teruggevraagd.

In de tweede situatie kan btw over de originele vergoeding reeds zijn voldaan. Op het gedeelte van de vergoeding dat wordt kwijtgescholden is art. 29 lid 1 Wet OB 1968 van toepassing. Voor het gedeelte van de vergoeding die de afnemer verschuldigd blijft of verschuldigd wordt, is voor de btw behandeling wederom van belang om vast te stellen of de vordering op de afnemer een onbelaste schadevergoeding of een belastbare prestatie is.

4.2.3 Geen restitutie

In deze situatie blijft de volledige vordering van de presterende ondernemer op de afnemer in stand, of ontvangt de afnemer geen terugbetaling wanneer zij de volledige vergoeding reeds heeft voldaan. Hierbij is over de volledige vergoeding de vraag of sprake is van een schadevergoeding aan de orde. In hoofdstuk 5 zal de btw-behandeling van schadevergoedingen uitgebreid aan bod komen.

4.3 Deelconclusie

Van annulering, verbreking en ontbinding is sprake wanneer de partijen zich weer gaan bevinden in de situatie waarin zij zich vóór het sluiten van de overeenkomst bevonden.

Bij annulering, verbreking en ontbinding kan sprake zijn van volledige restitutie, gedeeltelijke restitutie of geen restitutie van het verschuldigde bedrag. De btw-behandeling van deze situaties verschilt.

5 Schadevergoedingen

5.1 Onder bezwarende titel

Momenteel vinden veel prestaties geen doorgang als gevolg van het coronavirus. Meer dan eens zal daarbij een schadevergoeding komen kijken. Met de term 'schadevergoeding' wordt in beginsel bedoeld op schadevergoedingen die uit de wet volgen. Daarvan zijn de schadevergoeding wegens onrechtmatige daad en de schadevergoeding wegens wanprestatie de belangrijkste.³²

De onrechtmatige daad wordt in artikel 6:162 van het Burgerlijk Wetboek (hierna: BW) omschreven. Deze bepaling houdt in dat hij die jegens een ander een onrechtmatige daad pleegt, verplicht is de schade te vergoeden die de ander dientengevolge lijdt. Een situatie kwalificeert als onrechtmatige daad wanneer aan vijf eisen is voldaan: onrechtmatigheid, toerekenbaarheid, schade, causaliteit en relativiteit.³³ Een wanprestatie doet zich voor bij het niet nakomen van een overeenkomst, maar slechts wanneer de tekortkoming aan de niet-nakomer kan worden toegerekend (art. 6:74 lid 1 BW)). Wanneer de tekortkoming kan worden toegerekend aan de niet-nakomer én nakoming van de prestatie blijvend onmogelijk is, ontstaat direct een verplichting om schade te vergoeden. Indien nakoming niet blijvend onmogelijk is, bestaat er slechts recht op een schadevergoeding wanneer de schuldenaar in verzuim is (art. 6:74 lid 2 BW).

Indien een schadevergoeding een vergoeding voor een prestatie verricht onder bezwarende titel vormt, is btw over de betaling verschuldigd. De bezwarende titel is aanwezig wanneer tussen de verrichter en de afnemer van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld én de door de verrichter van de levering of dienst ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt van de aan de ontvanger verleende levering of dienst.³⁴ Zowel over schadevergoeding bij de onrechtmatige daad als bij wanprestaties is geen btw verschuldigd. Immers, een onrechtmatige daad is geen belastbare prestatie. Een schadevergoeding bij wanprestatie doet zich voor wanneer een partij niet (geheel) of niet tijdig aan zijn verplichtingen voldoet en vormt derhalve geen rechtstreekse betaling voor een prestatie.³⁵

Niet alle schadevergoedingen vloeien echter voort uit een juridische basis. Zo is in contracten ook vaak een annuleringsvergoeding of een beëindigingsvergoeding opgenomen. In tegenstelling tot de wanprestatie en onrechtmatige daad, staat in het geval van annuleringsvergoedingen en beëindigingsvergoedingen de verschuldigdheid van btw regelmatig ter discussie.

5.2 Annuleringsvergoeding

Bij no-shows of ontbinding van handelsovereenkomsten worden vaak annuleringsvergoedingen in rekening gebracht. De vraag of annuleringsvergoedingen een prestatie vormen voor de btw is onder andere behandeld in de arresten *Société thermale* en *Air France-KLM*.

³² Vervloed, WFR 1981, afl. 5500, p. 601-605.

³³ Jansen 1992 (online, bijgewerkt op 25 oktober 2019).

³⁴ Zie o.a. HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93, ECLI:EU:C:1994:80 (*Tolsma*) en HvJ EU 18 januari 2017, nr. C-37/16, ECLI:EU:C:2017:22 (*SAWP*).

³⁵ Rookmaaker-Penners (online, bijgewerkt op 4 oktober 2020).

5.2.1 Société Thermale

Société Thermale d'Eug  nie-Les-Bains (hierna: Société Thermale) exploiteerde kuuroorden in Frankrijk. Gasten die een verblijf boekten moesten een aanbetaling doen. Société Thermale bracht dit voorschot in mindering op de latere betaling van het verblijf. In het geval dat de gasten hun verblijf annuleerden of niet kwamen dagen behield Société Thermale het voorschot als een annuleringsvergoeding. De Franse fiscus stelde dat de voorschotten aan btw waren onderworpen. Société Thermale zag daarentegen de bedragen als een onbelaste schadevergoeding. Het HvJ oordeelt dat een voorschot voor hoteldiensten niet aan btw-heffing is onderworpen als de klant gebruik maakt van zijn recht op annulering en de hotelexploitant het voorschot behoudt ter vergoeding van de schade die de exploitant heeft geleden als gevolg van de annulering door de klant. Het HvJ wijst erop dat geen rechtstreeks verband bestaat tussen het voorschot en de prestatie. Daardoor is geen sprake van een dienst onder bezwarende titel en is over de schadevergoeding geen btw verschuldigd.³⁶

Nieuwenhuizen³⁷ vraagt zich af of annuleringsvergoedingen in andere gevallen wel tot belastingheffing kunnen leiden. In het Société Thermale-arrest was de annuleringsvergoeding vooraf overeengekomen. In de overeenkomst hield de annuleringsvergoeding duidelijk verband met de afgesproken maar niet uitgevoerde prestatie. Toch besluit het HvJ dat geen sprake is van een dienst onder bezwarende titel. Indien een annuleringsvergoeding achteraf overeen wordt gekomen, zal het verband tussen de vergoeding en de prestatie nog minder sterk aanwezig zijn. Derhalve zullen veel annuleringsvergoedingen kwalificeren als onbelaste schadevergoedingen.

5.2.2 Brit Air, Air France-KLM

In de gevoegde zaken Brit Air en Air France-KLM is, in tegenstelling tot het Société Thermale-arrest, besloten dat btw verschuldigd is over de annuleringsvergoeding die passagiers betalen als zij niet op komen dagen voor hun vlucht.³⁸ Omdat feitelijk bij Brit Air en Air France-KLM dezelfde situatie speelde, zal in het vervolgens slechts worden ingegaan op de situatie van Air France-KLM.

Air France-KLM droeg geen btw af over niet-omwisselbare tickets die vervielen omdat de betrokken passagiers niet kwamen opdagen bij het instappen   n over omwisselbare tickets die vervielen omdat zij niet waren gebruikt v  r de vervaldatum. De Franse fiscus was van mening van Air France-KLM wel degelijk btw verschuldigd was over deze tickets. Het HvJ stelt de Franse fiscus in het gelijk. Volgens het HvJ betalen passagiers een vergoeding om gebruik te maken van het recht op de vlucht. Of de passagiers feitelijk gebruik maken van dit recht doet er niet toe. Het bedrag dat de passagier aan Air France-KLM betaalt, houdt rechtstreeks verband met een individualiseerbare dienst. Daarnaast ondervindt Air France-KLM geen schade volgens het HvJ, omdat de luchtvaartmaatschappij niet verplicht is om de vergoeding aan de passagiers terug te betalen en zij zich het recht voorbehouden om de niet-benutte dienst door te verkopen aan een andere reiziger. De door de passagiers betaalde vergoeding vormt dus een vergoeding voor een prestatie en geen onbelaste schadevergoeding.

Opvallend is dat het HvJ in het Air France-KLM arrest niet ingaat op de zaak Société Thermale, terwijl de zaken veel overeenkomsten vertonen. Het HvJ behandelt de zaken verschillend, maar stelt daar geen duidelijke criteria voor. Mobach³⁹ en Nieuwenhuizen⁴⁰ menen dat het verschil in uitkomst verklaarbaar is door de verschillende contractuele bepalingen en de vraag of daadwerkelijk schade is geleden. In het Société Thermale arrest was contractueel bepaald dat bij annulering het voorschot niet terugbetaald hoefde te worden. Het voorschot werd omgezet in annuleringskosten en Société Thermale hoefde de prestatie niet meer te vervullen. In de zaak Air France-KLM was dat niet het geval. Tot het allerlaatste

³⁶ HvJ EG 18 juli 2007, nr. C-277/05, ECLI:EU:C:2007:440 (*Société Thermale*).

³⁷ Nieuwenhuizen, BTW-bulletin 2016/28.

³⁸ HvJ EU 23 december 2015, nr. C-250/14 en C-289/14, ECLI:EU:C:2015:841 (*Brit Air, Air France-KLM*).

³⁹ Mobach 2020 (online, bijgewerkt op 9 februari 2020).

⁴⁰ Nieuwenhuizen, BTW-bulletin 2016/28.

moment was Air France-KLM bereid om de prestatie te vervullen voor de betreffende passagier. Uiteindelijk werd de prestatie ook vervuld (het vliegtuig stijgt immers gewoon op), hoewel soms zonder de passagier. Een ander belangrijk verschil was dat Air France-KLM geen schade ondervond van de no-show. Het wel of niet komen opdagen van de passagier had geen financiële consequenties voor Air France-KLM, gezien zij de gehele vergoeding mochten houden. Voor Société Thermale leverde de no-show wel omzetschade op. Hoewel de zaken duidelijk verschillen, sta ik niet achter het verschil in btw-behandeling. De casuïstische benadering van deze zaken maakt dat ondernemers weinig zekerheid hebben over de btw-behandeling van annuleringsvergoedingen. Ter bevordering van de eenvoudigheid van het btw-stelsel was het gunstiger geweest als het HvJ een eenduidige behandeling van annuleringsvergoedingen had uitgetrokken.

5.3 Beëindigingsvergoeding

Bij het voortijdig beëindigen van een overeenkomst met lange duur, zoals een huurovereenkomst, kan een beëindigingsvergoeding komen kijken. Of dergelijke beëindigingsvergoedingen een vergoeding voor een prestatie vormen, staat regelmatig ter discussie. Zo ook in de zaken MEO, Unicredit Leasing en de recente zaak Vodafone Portugal.

5.3.1 MEO

MEO-Serviços de Comunicações e Multimédia SA (hierna: MEO) kwam met haar klanten overeen dat zij haar telecommunicatiediensten voor een bepaalde minimale tijdsduur afnamen. Bij vroegtijdige beëindiging van de overeenkomst moest een compensatiebedrag betaald worden dat gelijk was aan het maandelijkse bedrag vermenigvuldigd met het aantal maanden tot de minimale tijdsduur. MEO stelde dat deze compensatiebedragen een onbelaste schadevergoeding waren en bracht derhalve geen btw in rekening over de bedragen. Volgens de Portugese fiscus was wel btw verschuldigd over de bedragen.

Het Hof van Justitie overweegt dat in deze casus een rechtstreeks verband bestaat tussen het compensatiebedrag en de dienst. Het HvJ verwijst naar het Air France-KLM arrest en stelt dat van een rechtstreeks verband sprake is wanneer de klant die de overeenkomst vroegtijdig stopzet, hetzelfde betaalt als een klant die de volledig overeenkomst naleeft. Daarnaast moet volgens het HvJ bij de economische en commerciële realiteit aan worden gesloten. Een klant die de overeenkomst vroegtijdig stopzet, betaalt hetzelfde als een klant die de volledig overeenkomst naleeft en dus verandert aan de economische situatie tussen MEO en de klant niets. Het compensatiebedrag dat MEO ontvangt bij voortijdige beëindiging, moet worden daarom beschouwd als een vergoeding voor een dienst verricht onder bezwarende titel. Het compensatiebedrag is derhalve onderworpen aan btw-heffing.⁴¹

5.3.2 Unicredit Leasing

In het arrest Unicredit Leasing sloot Unicredit Leasing EAD (hierna: Unicredit) een leaseovereenkomst met Vizatel OCD. In de overeenkomst was opgenomen dat Unicredit in geval van niet-betaling de overeenkomst kon verbreken en een schadevergoeding kon eisen ter hoogte van het bedrag van de niet-betaalde leasetermijnen. Vizatel OCD kwam zijn betaalverplichtingen niet na, waarop Unicredit de huurovereenkomst beëindigde en Vizatel OCD de schadevergoeding verschuldigd werd. Unicredit stelde dat deze vergoeding een onbelaste schadevergoeding betrof. De Bulgaarse belastingdienst meende echter dat de vergoeding bij de verhuurdienst hoorde en belast moest worden. Het Hof van Justitie verwijst in de uitspraak naar het MEO-arrest. De schadevergoeding is een vergoeding voor een dienst verricht onder bezwarende titel wanneer Unicredit dezelfde vergoeding ontvangt bij voortijdige beëindiging van het contract als in de situatie dat de klant het contract niet voortijdig beëindigt. De

⁴¹ HvJ EU 22 november 2018, nr. C-295/17, ECLI:EU:C:2018:942 (MEO).

schadevergoeding heeft de hoogte van het bedrag van de niet-betaalde leasetermijnen en is dus een vergoeding voor een dienst verricht onder bezwarende titel.⁴²

Zowel het Unicredit- als het MEO-arrest kennen veel overeenkomsten met de zaak Air France-KLM. In alle drie de zaken kwam de annulerings-/beëindigingsvergoeding overeen met de vergoeding die zou zijn ontvangen als de overeenkomst niet was beëindigd. Echter, in de zaken MEO en Unicredit betrof de overeenkomst in het geding een overeenkomst van lange duur terwijl het in Air France-KLM ging om een eenmalige overeenkomst. Ook nieuw is de verwijzing naar 'economische en commerciële realiteit'. In het MEO-arrest lijkt het HvJ met deze verwijzing te doelen op de economische situatie tussen presterende ondernemer en afnemer. Evenals Redactie Vakstudie Nieuws⁴³ betwijfel ik of het HvJ met deze benadering de juiste weg heeft gekozen. In mijn ogen treedt namelijk wel degelijk een andere economische en commerciële situatie op na beëindiging van het contract. De klant wordt het bedrag in één keer verschuldigd en heeft geen recht meer om gebruik te maken van de dienst. Dit lijkt economisch gezien meer op een boete dan op een vergoeding voor een prestatie. Daarom is het logischer om de beëindigingsvergoeding in dit geval als onbelaste schadevergoeding te behandelen. Het HvJ heeft echter geoordeeld dat de beëindigingsvergoeding een vergoeding vormt voor een dienst verricht onder bezwarende titel. Hiermee blijkt de invulling van de onbelaste schadevergoeding in de btw beperkt, in tegenstelling tot hetgeen het Société Thermale-arrest doet vermoeden.

5.3.3 Vodafone Portugal

Vodafone Portugal sloot met haar afnemers verschillende overeenkomsten met betrekking tot elektronische communicatie, internettoegang en televisie. Op sommige van deze contracten was een minimumcontractduur van toepassing. Bij niet-naleving van deze minimumduur moet de afnemer een bedrag betalen als schadevergoeding. Dit bedrag wordt bepaald aan de hand van voordelen die de afnemer geniet in verhouding tot het reeds verstreken deel van de minimum looptijd, waarbij het bedrag gemaximeerd wordt op de door Vodafone gemaakte kosten voor de installatie van de dienst.⁴⁴

De feiten van deze zaak lijken sterk op de feiten in het hierboven besproken MEO-arrest. In dat arrest heeft het HvJ overwogen dat een rechtstreeks verband tussen de schadevergoeding en de dienst aanwezig is wanneer de klant die de overeenkomst vroegtijdig stopzet, hetzelfde betaalt als een klant die de volledig overeenkomst naleeft. Vodafone Portugal verschilt fundamenteel van de MEO zaak in één opzicht: de schadevergoeding wordt gemaximeerd op de gemaakte installatiekosten. In de praktijk zal dit vaak minder zijn dan het bedrag dat betaald wordt wanneer de volledige overeenkomst wordt nageleefd. De afnemer die zijn overeenkomst vroegtijdig beëindigt, verkeert daarmee niet in dezelfde situatie als een afnemer die de overeenkomst niet vroegtijdig stopzet. Ondanks dit verschil, oordeelt het HvJ dat de vergoeding onderdeel uitmaakt van het door Vodafone ontvangen bedrag voor de verleende diensten. Over deze schadevergoeding is dus btw verschuldigd. Gezien de zeer casuïstische benadering van het HvJ, had deze uitspraak ook de andere kant op kunnen vallen. Naar mijn mening heeft het HvJ echter de juiste beslissing genomen. Door het MEO-arrest en deze zaak niet verschillend te behandelen, hebben ondernemers een stukje meer zekerheid over de btw-verhandeling van beëindigingsvergoedingen.

5.4 Schadevergoedingen ten tijde van COVID-19

Gezien de eerder besproken zeer casuïstische benadering van het HvJ, is de btw-behandeling van schadevergoedingen vaak lastig vast te stellen. Ten tijde van de coronacrisis, waarin schadevergoedingen vaker voorkomen dan normaal, zou het voor ondernemers van grote toegevoegde waarde zijn om meer zekerheid te hebben over de btw-behandeling van schadevergoedingen. Het zou veel ondernemers

⁴² HvJ EU 3 april 2019, nr. C-242/18, ECLI:EU:C:2019:558 (*Unicredit Leasing*).

⁴³ Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 2019/2.11.

⁴⁴ HvJ EU 11 juni 2020, nr. C-43/19, ECLI:EU:C:2020:465 (*Vodafone Portugal*).

helpen indien de staatsecretaris een besluit uitvaardigt met daarin duidelijke richtlijnen over de btw-behandeling van schadevergoedingen. Dit besluit dient enkel betrekking te hebben op schadevergoedingen die voortvloeien uit de corona-uitbraak en in het specifiek de coronamaatregelen van de Rijksoverheid.

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: NOB) heeft een heel redelijk voorstel gedaan, die de staatssecretaris daarvoor aan zou kunnen houden. In lijn met het arrest *Société Thermale* zouden schadevergoedingen die voortvloeien uit eerder vastgelegde afspraken en waarbij het bedrag minder bedraagt dan 75 procent van de overeengekomen vergoeding, buiten de heffing van btw moeten vallen. Schadevergoedingen die in omvang gelijk zijn aan de origineel afgesproken vergoeding en waarbij de annulering van de kant van de afnemer komt, worden belast met btw. Dit is in lijn met het arrest *Air France-KLM en MEO*. Ook in lijn met deze arresten stelt de NOB voor dat alle schadevergoedingen die in omvang gelijk zijn aan de origineel afgesproken vergoeding en waarbij annulering vanuit de kant van de prestatieverrichter geschied, niet belast worden met btw. Alle overige gevallen dienen nader bekeken te worden en zouden voorgelegd moeten kunnen worden aan de Belastingdienst.⁴⁵

5.5 Deelconclusie

Omzetbelasting wordt op grond van art. 1 onderdeel a Wet OB 1968 geheven van leveringen en diensten verricht onder bezwarende titel. Deze bezwarende titel is aanwezig wanneer tussen de verrichter en de afnemer van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld én de door de verrichter van de levering of dienst ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt van de aan de ontvanger verleende levering of dienst. Indien een schadevergoeding een vergoeding voor een prestatie verricht onder bezwarende titel vormt, is btw over de betaling verschuldigd. Bij annulerings- en beëindigingsvergoedingen staat deze verschuldigdheid regelmatig ter discussie.

Zo is in het *Société Thermale*-arrest door het Hof van Justitie geoordeeld dat een voorschot voor hoteldiensten niet aan btw-heffing is onderworpen als de klant gebruik maakt van zijn recht op annulering en de hotelexploitant het voorschot behoudt ter vergoeding van de schade die is geleden als gevolg van de annulering door de klant. Het hof wees erop dat geen rechtstreeks verband bestaat tussen het voorschot en de prestatie. Daardoor is geen sprake van een dienst onder bezwarende titel. In het *Air France-KLM*-arrest is, in tegenstelling tot het *Société Thermale*-arrest, besloten dat btw verschuldigd is over de annuleringsvergoeding die passagiers betalen als zij niet open komen dagen voor hun vlucht. Het verschil kan te verklaren zijn door de verschillende contractuele bepalingen en de vraag of daadwerkelijk schade is geleden.

In zowel het *MEO*- als het *Unicredit Leasing*-arrest is in lijn met het *Air France-KLM*-arrest geoordeeld dat btw verschuldigd is over beëindigingsvergoedingen waarbij een klant die de overeenkomst vroegtijdig stopzet, hetzelfde betaalt als een klant die de volledig overeenkomst naleeft. Daarbij stelt het HvJ dat bij de economische en commerciële realiteit aan moet worden gesloten. Dit is een nieuw criterium, die lijkt te doelen op de economische situatie tussen presterende ondernemer en afnemer.

De jurisprudentie van het HvJ over schadevergoeding is zeer casuïstisch. Om meer zekerheid aan ondernemers te bieden, zou een besluit van de staatssecretaris met duidelijke richtlijnen wat betreft schadevergoedingen ten tijde van de coronacrisis van grote toegevoegde waarde zijn.

⁴⁵ Commissie Wetsvoorstellen NOB 2020, nob.net/nob-commentaar-op-corona-maatregelen-uitstel-van-betaling-btw-en-loonheffingen.

6 Kortingen

In geval van een prijsvermindering nadat de goederenlevering of dienst is verricht, wordt op grond van art. 29 lid 1 Wet OB 1968 de maatstaf van heffing verlaagd. Deze kortingen zijn geen directe gevolgen van annuleringen. Echter zullen veel afnemers zich momenteel in economisch zwaar weer bevinden. Om deze afnemers tegemoet te komen, is het denkbaar dat een korting wordt gegeven. Daarnaast kunnen kortingen verstrekt worden om afnemers te binden. Indien de korting wordt gegeven na het verrichten van de levering of dienst, kan btw worden teruggevraagd op grond van art. 29 lid 1 Wet OB 1968. Het bedrag van teruggaaf wordt berekend op basis van het bedrag van de prijsvermindering. De afnemer die de korting krijgt, wordt de reeds afgetrokken btw ter zake van die korting verschuldigd op grond van art. 29 lid 7.

Een prijsvermindering in de zin van art. 29 lid 1 Wet OB 1968 gaat alleen op nadat de goederenlevering of dienst is verricht. Een prijsvermindering vóór of op het moment waarop het belastbaar feit plaatsvindt valt onder art. 79 onderdeel b Btw-richtlijn, op grond waarvan de prijskortingen en rabatten in eerste instantie al niet worden opgenomen in de maatstaf van heffing.

Het begrip 'prijsvermindering' is, evenals annulering, verbreking en ontbinding, niet gedefinieerd in de Wet OB 1968 en de Btw-richtlijn. Binnen de jurisprudentie is duidelijk gemaakt welke situaties kwalificeren als prijsvermindering in de zin van art. 29 lid 1 Wet OB 1968. Om een duidelijk beeld hiervan te geven, zullen onder andere het Freemans-arrest, het Elida Gibbs-arrest, het Ibero Tours-arrest en het Boehringer-arrest worden besproken.⁴⁶

6.1 Freemans

Freemans, een postorderbedrijf, verleende een korting aan zijn agenten voor eigen aankopen. De agenten moesten eerst het volledige bedrag betalen, hetgeen vaak in termijnen gebeurde. De agenten konden niet meteen aanspraak maken op deze korting, het bedrag werd eerst op een rekening gezet. Nadat het op de rekening was gezet, kon het bedrag van de korting pas worden opgenomen. In deze zaak werd een prejudiciële vraag gesteld, waarvan de strekking de vraag was of Freemans bij het berekenen van de verschuldigde btw gelijk rekening moest houden met de kortingen, of dat de maatstaf van heffing achteraf pas mocht worden verlaagd.

In de Zesde richtlijn (de oude Btw-richtlijn) was in art. 11A lid 3 onderdeel b opgenomen dat prijskortingen en rabatten die aan een afnemer worden toegekend, en die zijn verkregen op het moment waarop de handeling wordt verricht, niet in de maatstaf van heffing dienen te worden begrepen. Omdat op het moment waarop de handeling werd verricht de volledige prijs werd betaald, kon deze bepaling volgens het HvJ niet op gaan. Daarom moest bij het berekenen van de verschuldigde btw niet gelijk rekening gehouden worden met de kortingen. Het HvJ bepaalt dat de maatstaf van heffing pas moest worden verlaagd op het moment dat de korting werd opgenomen van de rekening.⁴⁷

Het HvJ behandelt art. 11A lid 3 onderdeel b Zesde Richtlijn in dezelfde context als de prijsvermindering. Heijnen stelt dan ook dat uit het Freemans-arrest volgt dat prijskortingen en rabatten een prijsvermindering vormen in de zin van art. 29 lid 1 Wet OB 1968.⁴⁸ Het HvJ definieert prijskortingen en rabatten als een vermindering van de prijs waartegen een artikel gewoonlijk aan de afnemer wordt

⁴⁶ Ter bevordering van de beknoptheid zal niet worden ingegaan op lopende zaken, zoals zaaknummer C-717/19 en C-802/19.

⁴⁷ HvJ EG 29 mei 2001, nr. C-86/99, ECLI:EU:C:2001:291 (*Freemans*).

⁴⁸ Heijnen 2018, p. 105.

aangeboden, waarbij de presterende ondernemer het bedrag van de korting niet int om de afnemer ertoe te zetten het product te kopen.⁴⁹ In het Freemans-arrest licht het HvJ het onderscheid tussen de twee toe: een prijskorting doet zich voor indien kopers meteen een lagere prijs betalen, terwijl bij een prijsrabat een deel van de reeds betaalde prijs wordt terugbetaald.

6.2 Elida Gibbs

Elida Gibbs was een fabrikant van cosmetica. Zij verspreide kortingsbonnen en geld terug-bonnen onder consumenten. Elida Gibbs leverde de cosmetica voor normale prijs aan detailhandelaren. Consumenten konden de kortingsbonnen inleveren bij de detailhandelaren. Elida Gibbs vergoedde de waarde van de ingeleverde bonnen vervolgens aan deze detailhandelaren. De geld terug-bonnen konden door de consumenten rechtstreeks bij Elida Gibbs worden ingeleverd, na aankoop van de cosmetica bij de detailhandelaren. Elida Gibbs voldeed btw over de volledige prijs van de cosmetica, om vervolgens de btw die betrekking had op de bonnen terug te vragen op grond van art. 11C lid 1 Zesde Richtlijn (het oude art. 90 Btw-richtlijn). De belastingdienst wees de terugaafverzoeken af.

Het HvJ benadrukt ten eerste dat btw beoogt enkel de eindverbruiker te belasten. Volgens het HvJ kan de fiscus dus niet meer btw ontvangen dan dat de eindverbruiker betaalt. In dit geval kan de maatstaf van heffing voor Elida Gibbs niet hoger zijn dan het bedrag dat uiteindelijk ontvangen wordt. Art. 11C lid 1 Zesde Richtlijn (het oude art. 90 Btw-richtlijn) bepaalt dat bij een prijsvermindering nadat de handeling heeft plaatsgevonden, de maatstaf van heffing overeenkomstig wordt verlaagd. Het HvJ stelt dat deze bepaling normaliter ziet op de situatie dat twee partijen rechtstreeks een overeenkomst sluiten en die later wijzigen. Echter gaat de bepaling ook op in de situatie van Elida Gibbs, waarin met de eindverbruiker geen rechtstreekse overeenkomst bestaat, maar waarbij de goederen via detailhandelaren worden geleverd aan de eindverbruiker en via deze detailhandelaren kortingen verleend worden. De bepaling gaat ook op wanneer geen rechtstreekse overeenkomst bestaat met de eindverbruiker omdat goederen via detailhandelaren geleverd worden, maar de eindverbruiker van Elida Gibbs rechtstreeks de waarde van de bonnen ontvangt.⁵⁰

Uit het Elida Gibbs-arrest volgt derhalve dat voor een beroep op de prijsvermindering van art. 29 lid 1 Wet OB 1968 geen rechtstreekse overeenkomst vereist is. Zo kan ook sprake zijn van een prijsvermindering in de situatie dat een belastingplichtige de eerste schakel is in een keten die bij de eindverbruiker eindigt, en die hem via een tussenschakel korting verleent of de waarde van de bonnen rechtstreeks vergoedt aan de eindverbruiker.

6.3 Ibero Tours

Ibero Tours is een reisbureau die als tussenpersoon diensten van touroperators aan reizigers verkocht tegen een overeengekomen prijs inclusief een provisie. Ibero Tours verleende uit eigen beweging aan de reizigers die de diensten afnamen een korting, die uit een deel van de provisies bestond. Het HvJ oordeelt dat de maatstaf van heffing niet mag worden verlaagd in deze situatie. In tegenstelling tot het Elida Gibbs-arrest, waarbij Elida Gibbs de eerste schakel vormde in een keten van handelingen, zit Ibero Tours niet in een keten. Het HvJ stelt hier geen sprake is van een keten, aangezien de touroperator zijn diensten rechtstreeks aan de reiziger verstrekt en Ibero Tours slechts een bemiddelingsdienst verricht die volledig verschilt van de door de touroperator verstrekte dienst. Gezien Ibero Tours buiten de keten valt, kan nog wel sprake zijn van een prijsvermindering indien de touroperator de korting verleent. Daar is echter

⁴⁹ HvJ EG 27 maart 1990, nr. C-126/88, ECLI:EU:C:1990:136 (*Boots Company*).

⁵⁰ HvJ EG 24 oktober 1996, nr. C-317/94, ECLI:EU:C:1996:400 (*Elida Gibbs*).

volgens het HvJ geen sprake van, aangezien Ibero Tours altijd de overeengekomen prijs aan de touroperators betaalt en daarbij geen rekening houdt met de aan de reiziger verleende korting.⁵¹

Uit het Ibero-Tours arrest kan derhalve worden geconcludeerd dat geen verlaging van de maatstaf van heffing plaats kan vinden in de situatie waarin een tussenpersoon een bemiddelingsdienst verricht tussen de verrichter van de hoofddienst en de eindverbruiker, en daarbij op eigen initiatief en op eigen kosten een korting verleent op de hoofddienst. Is dat ook het geval wanneer de korting wettelijk bepaald is? Die vraag staat centraal in het arrest Boehringer Ingelheim Pharma.

6.4 Boehringer Ingelheim Pharma

Boehringer Ingelheim Pharma (hierna: Boehringer) fabriceert producten die via groothandelaars geleverd worden aan apotheken. De consumenten waar de apotheken aan leverde, konden om een vergoeding van de kosten vragen bij hun particuliere zorgverzekering. Wanneer de consumenten om een vergoeding hadden verzocht, gaf Boehringer een wettelijk verplichte korting op de producten aan de zorgverzekeraar. De Duitse fiscus erkende een dergelijke korting niet als een grond voor mindering van de maatstaf van heffing, want zij zagen de zorgverzekeringen als derde partijen die niet direct zijn betrokken in de verkoopketen van de producten.

Met verwijzing naar het Elida Gibbs-arrest stelt het HvJ dat ook in deze situatie de maatstaf van heffing voor Boehringer niet hoger mag zijn dan het bedrag dat zij uiteindelijk ontvangt. Om hiertoe te komen, meent het HvJ in r.o. 41 dat de particuliere zorgverzekeraars onderdeel uitmaken van de keten, namelijk als eindverbruiker. Omdat de zorgverzekeraars als eindverbruiker deel uitmaken van de keten, is sprake van een prijsvermindering als bedoeld in art. 90 Btw-richtlijn. Ook staat het HvJ stil bij de wettelijke verplichting van Boehringer om de korting te verstrekken. Door de wettelijke verplichting beschikte Boehringer niet vrij over de totale prijs die zij ontving bij de levering van haar producten aan de apotheken.⁵²

Evenals Linssen⁵³ en Redactie Vakstudie Nieuws⁵⁴ ben ik van mening dat de zorgverzekeraar als eindverbruiker een gekunstelde oplossing is. De apotheken leveren immers rechtsreeks aan de consumenten, die de producten gebruiken. De particuliere zorgverzekeraar lijkt daarom geen schakel in de distributieketen. Ondanks de gekunstelde oplossing is de uitkomst van de zaak, ook gezien het Elida Gibbs-arrest, wenselijk. De uitkomst is namelijk dat de maatstaf van heffing voor Boehringer niet hoger is dan het bedrag dat zij uiteindelijk ontvangt.

6.5 Deelconclusie

Prijsverminderingen verlagen op grond van art. 29 lid 1 Wet OB 1968 de maatstaf van heffing. Het begrip 'prijsvermindering' is, evenals annulering, verbreking en ontbinding, niet gedefinieerd in de Wet OB 1968 en de Btw-richtlijn, maar in jurisprudentie verduidelijkt.

Zo volgt uit het Freemans-arrest dat prijskortingen en rabatten een prijsvermindering vormen in de zin van art. 29 lid 1 Wet OB 1968. Uit het Elida Gibbs-arrest blijkt dat voor een prijsvermindering geen sprake hoeft te zijn van een rechtstreekse overeenkomst. Vanuit de gedachte dat enkel de eindverbruiker dient te worden belast, mag bijvoorbeeld via een tussenschakel in de distributieketen de korting worden verleend.

⁵¹ HvJ EU 16 januari 2014, nr. C-300/12, ECLI:NL:XX:2014:2 (*Ibero Tours*).

⁵² HvJ EU 20 december 2017, nr. C-462/16, ECLI:EU:C:2017:1006 (*Boehringer Ingelheim Pharma*).

⁵³ Linssen, BtwBrief 2018/24.

⁵⁴ Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 2018/4.9.

Uit het Ibero Tours-arrest volgt dat in de situatie dat een tussenpersoon een bemiddelingsdienst verricht tussen de verrichter van de hoofddienst en de eindverbruiker, en daarbij op eigen initiatief en op eigen kosten een korting verleent op de hoofddienst, geen sprake kan zijn van een prijsvermindering. Op grond van het Boehringer-arrest gaat prijsvermindering wel op bij het toekennen van een korting aan de zorgverzekeraar in de situatie dat een fabrikant producten levert via een groothandelaar aan een apotheker, die de producten aan consumenten levert die zijn aangesloten bij een zorgverzekering welke de producten vergoedt.

7 Oninbare vorderingen

Art. 29 Wet OB 1968 biedt een vermindering van de maatstaf van heffing in geval van annulering, verbreking, ontbinding, prijsvermindering of (gedeeltelijke) niet-betaling. Hoewel de (gedeeltelijke) niet-betaling niet rechtstreeks volgt uit annuleringen door het coronavirus, zullen afnemers zich meer dan eens in financieel lastige situaties bevinden. Het CBS constateert in de eerste 5 maanden van 2020 een toename in faillissementen van 3% ten opzichte van dezelfde periode in 2019.⁵⁵ Het is dan ook realistisch dat bepaalde vorderingen niet (geheel) zullen worden betaald.

Wanneer uiteindelijk geen betaling van een vordering plaatsvindt, wordt op grond van art. 29 lid 1 Wet OB 1968 de maatstaf van heffing verlaagd bij de presterende ondernemer. De teruggaaf ontstaat uiterlijk één jaar na het opeisbaar worden van de vordering. Een afnemer wordt eventueel afgetrokken btw opnieuw verschuldigd op het tijdstip waarop redelijkerwijs moet worden aangenomen dat hij de vordering niet meer zal betalen, maar uiterlijk na één jaar.

7.1 Begrip oninbare vorderingen

Het begrip 'niet-betaling' is niet gedefinieerd in de Wet OB 1968 en de Btw-richtlijn. Wat kwalificeert als een niet-betaling is binnen de jurisprudentie verduidelijkt.

Het in hoofdstuk 4 besproken Almos-arrest, waaruit op is te merken dat bij ontbinding en annulering de partijen worden teruggeplaatst in hun oorspronkelijke toestand, is ook relevant voor de categorie niet-betaling. In r.o. 25 stelt het HvJ: 'Indien de aankoopprijs niet of slechts voor een deel wordt betaald zonder dat de overeenkomst is ontbonden of nietig is verklaard, blijft de koper de overeengekomen prijs immers verschuldigd en behoudt de verkoper, hoewel hij niet langer de eigenaar van het goed is, in beginsel zijn schuldvordering, die hij voor de rechter geldend kan maken...'.⁵⁶ Heijnen merkt uit deze rechtsoverweging een aantal eisen op die aan een niet-betaling worden gesteld. Ten eerste moet de afnemer de overeengekomen prijs verschuldigd blijven. Daarnaast moet de presterende ondernemer zijn schuldvordering behouden en ten derde moet de geleverde prestatie bij de afnemer blijven.⁵⁷ Naar mijn mening stelt het HvJ nog een extra eis, namelijk dat de schuldvordering rechtsgeldig moet zijn. Een louter economische schuld valt hiermee niet binnen de categorie niet-betaling.

In r.o. 25 wordt tevens benoemd dat het zeer uitdagend is om vast te stellen wanneer een schuldvordering de facto definitief oninbaar wordt. Echter lijkt het Almos-arrest wel de eis te stellen dat dit het geval moet zijn om aan een niet-betaling toe te komen. In r.o. 30 van het Goldsmiths (Jewellers)-arrest wordt daarentegen opgemerkt dat de niet-betaling gekenmerkt wordt door de onzekerheid die inherent is aan het niet-definitieve karakter van de niet-betaling.⁵⁸ Dit lijkt te impliceren dat niet-definitief oninbare vorderingen ook onder de categorie niet-betaling kunnen vallen. Een bevestiging hiervan is terug te vinden in het arrest Di Maura.⁵⁹ In dit arrest merkt het HvJ op dat een verlaging van de maatstaf van heffing mogelijk is indien de belastingplichtige aantoont dat het 'redelijk waarschijnlijk' is dat de schuld niet zal worden voldaan, waarbij de maatstaf van heffing wordt verhoogd wanneer betaling alsnog plaatsvindt. Van niet-betaling in de zin van art. 90 Btw-richtlijn is dus sprake wanneer een vordering met een redelijke mate van waarschijnlijkheid niet zal worden voldaan.

⁵⁵ CBS 2020, cbs.nl/nl-nl/nieuws/2020/20/aantal-faillissementen-gestegen-in-april.

⁵⁶ HvJ EU 15 mei 2014, nr. C-337/13, ECLI:EU:C:2014:328 (*Almos Agrárkölkereskedelmi*).

⁵⁷ Heijnen, 2018 p. 93.

⁵⁸ HvJ EG 3 juli 1997, nr. C-330/95, ECLI:EU:C:1997:339 (*Goldsmiths (Jewellers)*).

⁵⁹ HvJ EU 23 november 2017, nr. C-246/16, ECLI:EU:C:2017:887 (*Di Maura*).

7.2 Onderscheid oninbare vorderingen met annuleringen, ontbindingen, beëindigingen en prijsverminderingen

Onder het oude art. 29 Wet OB 1968, zoals dat gold vóór 1 januari 2017, waren twee onderdelen te onderscheiden, namelijk onderdeel a dat ‘de vergoeding is en zal niet worden ontvangen’ bevatte en onderdeel b dat zag op de situatie waarin de vergoeding wordt terugbetaald omdat een vermindering van de vergoeding is verleend of omdat de goederen in ongebruikte staat zijn teruggenomen. Sinds 1 januari 2017 is art. 29 lid 1 niet langer opgedeeld in deze onderdelen. Het onderscheid tussen de categorie niet-betaling en annuleringen, ontbindingen, beëindigingen en prijsverminderingen is echter nog wel van belang. De éénjaartermijn van art. 29 lid 2 Wet OB 1968, die van belang is voor het moment van teruggaaf, geldt namelijk enkel voor de categorie niet-betaling.

Het Almos-arrest speelt, naast bij de definitie van niet-betaling, ook een belangrijke rol bij het onderscheid tussen niet-betaling en annulering, ontbinding en beëindiging. Uit r.o. 25 volgt namelijk dat van annulering, verbreking en ontbinding sprake is wanneer partijen worden teruggeplaatst in hun oorspronkelijke toestand. Uit dezelfde overweging blijkt dat dit niet het geval is bij niet-betaling.⁶⁰ In het Lombard-arrest is het HvJ hier verder op ingegaan door te stellen dat een definitieve verlaging van de verschuldigde tegenprestatie geen niet-betaling vormt, maar een annulering, verbreking of ontbinding is.⁶¹ Om binnen de categorie niet-betaling te vallen, is vereist dat de presterende ondernemer zijn schuldvordering behoudt en dat de afnemer de overeengekomen prijs verschuldigd blijft. Wanneer de tegenprestatie definitief verlaagd wordt, is dat niet het geval. Een definitieve verlaging van de verschuldigde tegenprestatie vormt niet automatisch een annulering, verbreking of ontbinding. Daarvoor moet nog sprake zijn van het terugkeren van de partijen naar hun oorspronkelijke toestand.

Zoals besproken in hoofdstuk 6.1, wordt onder de categorie prijsverminderingen volgens het HvJ prijskortingen en rabatten verstaan. Het HvJ definieert prijskortingen en rabatten als een vermindering van de prijs waartegen een artikel gewoonlijk aan de afnemer wordt aangeboden, waarbij de presterende ondernemer het bedrag van de korting niet int om de afnemer ertoe te zetten het product te kopen.⁶² Uit deze definitie volgt direct het verschil tussen prijsverminderingen en niet-betaling. Immers, in tegenstelling tot in het geval van een prijsvermindering, blijft de afnemer niet de gehele prijs verschuldigd en behoudt de presterende ondernemer ook niet de volledige schuldvordering bij een niet-betaling.

7.3 Tijdstip

Recht op teruggaaf en het opnieuw verschuldigd worden van afgetrokken btw ontstaat volgens art. 29 lid 2 en 7 Wet OB 1968 op het tijdstip waarop de niet-betaling vast komt te staan, maar uiterlijk één jaar na het opeisbaar worden van de vergoeding.

De memorie van toelichting geeft geen verdere uitleg over het tijdstip waarop de niet-betaling vast komt te staan. Een probleem voor ondernemers bij de toepassing van art. 29 lid 2 en 7 is dan ook het tijdstip waarop de btw kan worden teruggevraagd. Voor 1 januari 2017 was de éénjaartermijn niet opgenomen in de wet. Toen zorgde het bepalen van het moment van teruggaaf dan ook voor veel discussie tussen belastingplichtige en de fiscus.⁶³ Met de introductie van de éénjaartermijn op 1 januari 2017 zullen deze discussies grotendeels tot het verleden behoren.

⁶⁰ HvJ EU 15 mei 2014, nr. C-337/13, ECLI:EU:C:2014:328 (*Almos Agrárkölkereskedelmi*).

⁶¹ HvJ EU 12 oktober 2017, nr. C-404/16, ECLI:EU:C:2017:759 (*Lombard Ingatlan Lizing*).

⁶² HvJ EG 27 maart 1990, nr. C-126/88, ECLI:EU:C:1990:136 (*Boots Company*).

⁶³ Euser 2020, p. 19 (online, bijgewerkt op 20 februari 2020).

De éénjaarstermijn van art. 29 lid 1 Wet OB 1968 is geen optionele bepaling. Indien een vordering één jaar nadat deze opeisbaar is geworden nog niet is betaald, dan moet de presterende ondernemer om een btw-teruggaaf verzoeken, zelfs als hij verwacht dat de vordering nog betaald zal gaan worden. Na het verstrijken van de éénjaarstermijn bestaat immers in het geval van niet-betaling geen recht op de teruggaaf meer. Wanneer de presterende ondernemer de teruggaaf te laat indient, kan alleen nog een suppletieaangifte worden gedaan of dient de inspecteur ambtshalve te beslissen over de teruggaaf (zie hoofdstuk 3.1).

Bij niet-betaling ontstaat het recht op teruggaaf één jaar na het opeisbaar worden van de vergoeding. Wanneer een vergoeding opeisbaar wordt, hangt af van de overeengekomen betalingstermijn. De vergoeding wordt opeisbaar op de uiterste datum van de betalingstermijn. Indien geen betalingstermijn in de overeenkomst is vastgelegd, geldt de wettelijke betalingstermijn van 30 dagen.⁶⁴

7.3.1 Tijdstip van teruggaaf en corona

Zoals eerder besproken, bevinden veel ondernemers zich in financieel lastige situaties als gevolg van de coronacrisis. Wanneer ondernemers die het al financieel zwaar hebben, ook nog btw verschuldigd worden over facturen die (nog) niet betaald zijn, is het denkbaar dat zij deze kostenpost niet kunnen betalen en, indien ze dat nog wel kunnen, het bedrag geen geheel jaar kunnen missen. De NOB pleit dan ook voor een verkorting van de éénjaarstermijn naar drie maanden.⁶⁵

De staatssecretaris heeft echter aangegeven de éénjaarstermijn niet te willen verlengen. Hij geeft daarbij als redenen aan dat de verkorting van de termijn administratieve lasten met zich mee zou brengen, dat de verkorting van de termijn voor teruggaaf ook leidt tot de verkorting van de termijn voor het opnieuw verschuldigd worden van aftrokken btw door de afnemer en dat verkorting onverenigbaar zou zijn met het unierecht.⁶⁶ Ik zou hem om verschillende redenen toch willen verzoeken om de verkorting van de éénjaarstermijn nogmaals te overwegen. De staatssecretaris stelt dat bij een termijn van drie maanden vaker sprake zal zijn van het alsnog betalen van (een deel van) de vergoeding nadat om de btw-teruggaaf is gevraagd. Dit zou zorgen voor zwaardere administratieve lasten bij ondernemers, die de teruggevraagde btw opnieuw verschuldigd worden wanneer alsnog wordt betaald. Evenals Redactie Vakstudie Nieuwsvraag ik me af of dat het geval is. In deze economische crisis zou het zomaar kunnen dat de kans op betaling na drie maanden niet veel groter is dan na een jaar. Daarnaast zullen veel ondernemers het liquiditeitsvoordeel zwaarder vinden wegen dan de potentieel extra administratieve last. Daarnaast oppert Redactie Vakstudie Nieuws dat de termijnen voor de presterende ondernemers en de afnemer kunnen worden losgekoppeld, zodat de presterende ondernemer na drie maanden de btw terug kan krijgen, maar de afnemer pas na een jaar deze btw opnieuw verschuldigd wordt. Als laatste reden om de termijn niet te verkorten geeft de staatssecretaris aan dat hij een verkorting onverenigbaar vindt met het unierecht, maar licht dit niet verder toe. Evenals Redactie Vakstudie Nieuws zie ik geen reden waarom de éénjaarstermijn wel verenigbaar zou zijn met unierecht, maar een termijn van drie maanden niet.⁶⁷

7.4 Deelconclusie

Een niet-betaling leidt tot een verlaging van de maatstaf van heffing bij de presterende ondernemer en tot het opnieuw verschuldigd worden van eventueel afgetrokken btw bij de afnemer. Binnen de jurisprudentie zijn een aantal eisen gesteld met betrekking tot de definitie van niet-betaling. Zo moet de afnemer de overeengekomen prijs verschuldigd blijven, moet de presterende ondernemer zijn

⁶⁴ Memorie van toelichting bij de Fiscale vereenvoudigingswet 2017, p. 26.

⁶⁵ Commissie Wetsvoorstellen NOB 2020, nob.net/nob-commentaar-op-corona-maatregelen-uitstel-van-betaling-btw-en-loonheffingen

⁶⁶ Brief Staatssecretaris van Financiën van 22 september 2020, nr. 2020-0000168922.

⁶⁷ Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 2020/53.18.

schuldvordering behouden, moet de geleverde prestatie bij de afnemer blijven en moet de schuldvordering rechtsgeldig zijn.

Het onderscheid tussen de niet-betaling en de annulering, verbreking, ontbinding en prijsvermindering van art. 29 lid 1 Wet OB 1968 is van belang omdat de éénjaartermijn van lid 2 slechts opgaat voor de categorie niet-betaling. In geval van een annulering, verbreking of ontbinding worden partijen teruggeplaatst in hun oorspronkelijke toestand, terwijl dat bij niet-betaling niet het geval is. Het verschil tussen de prijsvermindering en (gedeeltelijke) niet-betaling is dat, in tegenstelling tot het geval van de prijsvermindering, de afnemer niet de gehele prijs verschuldigd blijft en de presterende ondernemer ook niet de volledige schuldvordering behoudt in geval van niet-betaling.

Recht op teruggaaf en het opnieuw verschuldigd worden van afgetrokken btw ontstaat volgens art. 29 lid 2 en 7 Wet OB 1968 op het tijdstip waarop de niet-betaling vast komt te staan, maar uiterlijk één jaar na het opeisbaar worden van de vergoeding. Ten tijde van deze crisis zou deze termijn mijns inziens verkort moeten worden naar drie maanden, om de liquiditeit van ondernemers te bevorderen.

8 Vouchers

De afgelopen maanden zijn coronavouchers veel in het nieuws geweest. De corona-voucher zoals deze in het leven is geroepen door reisbranche-organisatie ANVR kan bijvoorbeeld op een gewenst tijdstip worden ingewisseld tegen de oorspronkelijke reissom.⁶⁸ Deze en andere soorten vouchers worden als gevolg van de coronacrisis regelmatig uitgegeven door ondernemers en andere organisaties om de continuïteit van hun bedrijf te waarborgen in deze lastige economische periode.

Het uitgeven van vouchers brengt echter btw-gevolgen met zich mee. In dit hoofdstuk zullen de hoofdlijnen van de btw-behandeling van vouchers uiteen gezet worden. Vervolgens worden de btw-gevolgen besproken van verschillende mogelijke situaties die zich tijdens de coronacrisis voordoen met betrekking tot vouchers.

8.1 Definitie

In art. 2a lid 1 onderdeel t Wet OB 1968 wordt het begrip ‘voucher’ gedefinieerd als een instrument ten aanzien waarvan de verplichting bestaat voor een of meer ondernemers dat instrument als gehele of gedeeltelijke tegenprestatie voor goederenleveringen of diensten te aanvaarden (voorwaarde 1) 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 (voorwaarde 2).⁶⁹

Wanneer een instrument aan bovenstaande voorwaarden voldoet, is het vervolgens voor de btw-behandeling van de voucher van belang om te bepalen of de voucher een single-purpose voucher (hierna: SPV) of een multi-purpose voucher (hierna: MPV) is.

8.1.1 Single-purpose voucher

Indien de plaats van de goederenlevering of dienst en het bedrag van de verschuldigde btw bekend zijn op het moment dat de voucher wordt uitgegeven, moet de voucher worden beschouwd als een SPV (art. 2a lid 1 onderdeel u Wet OB 1968). Doordat het bedrag van de verschuldigde btw al bekend moet zijn om van een SPV te spreken, moet op het moment van uitgifte van de voucher het btw-tarief, de maatstaf van heffing en de vraag of er een vrijstelling van toepassing is, vaststaan.⁷⁰

Op grond van artikel 28zh lid 1 Wet OB 1968 is de uitgifte van een SPV een belastbare prestatie en is direct btw verschuldigd. De btw is dus verschuldigd op het tijdstip van uitgifte van de voucher en niet op het moment van de feitelijke overhandiging van de goederen of verrichting van de dienst.

De maatstaf van heffing volgens art. 8 Wet OB 1968 is van overeenkomstige toepassing op een SPV. Bij een single-purpose voucher is derhalve btw verschuldigd over hetgeen in rekening wordt gebracht.⁷¹

Het recht op aftrek van voorbelasting voor een SPV volgt de regels uit art. 15 lid 1. Er bestaat voor alle kosten die ten aanzien van de voucher gemaakt worden recht op aftrek van voorbelasting voor zover de dienst/levering waarop de voucher betrekking een belaste prestatie vormt.

⁶⁸ Feytens 2020 (online, bijgewerkt op 13 oktober 2020).

⁶⁹ Ter bevordering van de beknoptheid zal niet worden ingegaan op de btw-consequenties van het uitgeven van ‘zegels’.

⁷⁰ Merx & Schrijver, BTW-bulletin 2016/96.

⁷¹ Besluit nr. BLKB 2018-217731 van de Staatssecretaris van Financiën van 14 december 2018 (Besluit heffing van omzetbelasting ter zake van vouchers, waardebonnen en zegels), Stcrt. 2018, 68657.

8.1.2 Multi-purpose voucher

Alle vouchers die aan de definitie van art. 2a lid 1 onderdeel t Wet OB 1968 voldoen en geen single-purpose voucher zijn, kwalificeren als multi-purpose voucher (art. 2a lid 1 onderdeel v Wet OB 1968).

Bij de uitgifte of overdracht van een MPV vindt geen belastbare prestatie plaats. In het geval van een MPV is de btw pas verschuldigd wanneer de voucher wordt ingewisseld tegen de goederen of diensten (art. 28zi lid 1 Wet OB 1968). Ten tijde van de uitgifte van een MPV is dus nog geen btw verschuldigd.

In art. 28zj Wet OB 1968 is de maatstaf van heffing voor MPV's bepaald. De maatstaf van heffing is gelijk aan de tegenprestatie die betaald is voor de voucher, verminderd met het belastingbedrag over de geleverde goederen of de verrichte diensten. Dit is gelijk aan het bedrag dat de consument voor de voucher heeft betaald. Indien de tegenprestatie niet bekend is, is de maatstaf van heffing gelijk aan de op de voucher zelf of in de bijbehorende documentatie vermelde monetaire waarde, verminderd met het belastingbedrag over de geleverde goederen of de verrichte diensten.

Het recht op aftrek van voorbelasting bij ondernemers die MPV's uitgeven, wordt niet beperkt voor zover de dienst/levering waarop de voucher betrekking heeft, belast wordt. Het komt bij MPV's echter regelmatig voor dat de voucher niet direct bij de uitgever van de voucher wordt ingeleverd, maar bij een andere ondernemer die de voucher wilt accepteren. De accepterende ondernemer betaalt in dat geval een vergoeding aan de uitgever van de voucher. Deze vergoeding is belast met btw en derhalve bestaat een volledig recht op aftrek van btw voor alle kosten die ten aanzien van de voucher zijn gemaakt bij de uitgever.⁷²

8.2 Corona-vouchers

Tijdens de coronacrisis worden met het oog op de continuïteit van ondernemingen veel vouchers uitgegeven. Met betrekking tot het uitgeven van deze vouchers zijn meerdere situaties te bedenken. Zo kan een ondernemer nieuwe vouchers uitgeven om extra omzet te behalen. Ook kan een ondernemer een voucher verstrekken in plaats van geld teruggeven bij annuleringen. De btw-gevolgen van deze situaties zullen hieronder besproken worden.

8.2.1 Nieuwe vouchers

Om snel extra omzet te behalen, kunnen ondernemers een voucher uitgeven (eventueel met korting). In deze situatie zijn de goederen of diensten nog niet afgenomen en wordt een nieuwe voucher uitgegeven. Veel horecaondernemers hebben dit tijdens de lockdown gedaan, om toch nog wat omzet te behalen.⁷³

Afhankelijk van de feitelijke situatie zullen deze nieuwe vouchers kwalificeren als single-purpose of als multi-purpose voucher. Indien de voucher als een single-purpose vouchers kwalificeert, is ten tijde van uitgifte meteen btw verschuldigd. Indien de voucher kwalificeert als multi-purpose, is pas btw verschuldigd bij het inwisselen van de voucher. Voor ondernemers is het uitgeven van een multi-purpose vouchers het meest gunstig.⁷⁴ Immers is bij multi-purpose vouchers pas btw verschuldigd bij het inwisselen van de vouchers, en er bestaat een kans dat deze nooit worden ingewisseld.

⁷² Besluit nr. BLKB 2018-217731 van de Staatssecretaris van Financiën van 14 december 2018 (Besluit heffing van omzetbelasting ter zake van vouchers, waardebonnen en zegels), Stcrt. 2018, 68657.

⁷³ Redactie Foodlog 2020, foodlog.nl/artikel/tegoedbon-kan-je-lievelingshoreca-redden-van-corona.

⁷⁴ Blom, thema Fiscaal (online, bijgewerkt op 22 september 2020).

8.2.2 Vouchers bij annuleringen

Sinds eind maart worden veel evenementen geannuleerd of tot nader order uitgesteld. De btw-gevolgen van deze annuleringen zijn reeds besproken in hoofdstuk 4. Steeds meer ondernemers geven bij annuleringen het geld niet terug aan de afnemer, maar verstrekken een tegoedbon. Zo worden voor afgezegde evenementen, zoals concerten en sportwedstrijden, veelal tegoedbonnen versterkt⁷⁵ en verstrekken reisorganisaties en vliegtuigmaatschappijen de zogeheten 'corona-vouchers'.⁷⁶ De verstrekte tegoedbon kan recht geven op hetzelfde goed of dezelfde dienst waarvoor al eerder betaald is (bijvoorbeeld bij uitgestelde evenementen), maar kan ook recht geven op een ander goed of dienst.

Indien de tegoedbon recht geeft op hetzelfde goed of dezelfde dienst en bij inwisseling van deze tegoedbon een bijbetaling niet vereist is⁷⁷, zal de plaats van de levering of dienst en het verschuldigde btw-bedrag reeds bekend zijn en is derhalve sprake van een single-purpose voucher. In deze situatie krijgt de ondernemer waarschijnlijk btw terug als gevolg van de annulering (zie hoofdstuk 4), maar wordt hij deze meteen opnieuw verschuldigd omdat hij een single-purpose voucher uit geeft.

Wanneer de voucher ook recht geeft op een ander goed of een andere dienst, zal in de meeste gevallen sprake zijn van een multi-purpose voucher. Dit is bijvoorbeeld het geval bij de voucher die reisbranche-organisatie ANVR in het leven heeft geroepen, waarbij de voucher op een gewenst tijdstip worden ingewisseld tegen de oorspronkelijke reissom. Het land waar de vakantie heen gaat en het van toepassing zijnde btw-tarief staat bij uitgifte van deze voucher niet vast, waardoor deze soort voucher als een multi-purpose voucher kwalificeert.⁷⁸ De btw wordt dan pas verschuldigd op het moment dat de voucher wordt ingewisseld. De btw die de ondernemer terugkrijgt als gevolg van de annulering, wordt in deze situatie niet meteen opnieuw verschuldigd.

8.3 Deelconclusie

Als gevolg van de coronacrisis geven veel ondernemers vouchers uit om de continuïteit van hun onderneming te waarborgen. Het uitgeven van deze vouchers brengt echter btw-gevolgen met zich mee. Binnen de omzetbelasting bestaan twee soorten vouchers. Een single-purpose voucher is een voucher waarbij kortgezegd het verschuldigde btw-bedrag bij uitgifte bekend is. Als het verschuldigde btw-bedrag niet bij voorbaat duidelijk is, dan is sprake van een multi-purpose voucher. Bij de uitgifte en verkoop van single-purpose vouchers is direct btw verschuldigd. Bij de uitgifte van multi-purpose vouchers is pas btw verschuldigd bij de inwisseling van de voucher.

Tijdens de coronacrisis zijn door veel ondernemers nieuwe vouchers verstrekt om de omzet te verhogen. Hierbij is het aan te raden om een multi-purpose voucher te verstrekken, zodat niet meteen een btw-bedrag verschuldigd is.

Ook zijn veel vouchers verstrekt ter vervanging van het teruggeven van geld bij annuleringen. Deze vouchers kunnen recht geven op dezelfde prestatie, maar kunnen ook recht geven op een andere prestatie. Wanneer de voucher kwalificeert als een single-purpose voucher, zal in veel gevallen de terugbetaalde btw als gevolg van de annulering meteen opnieuw verschuldigd worden bij het uitgeven van de voucher. Indien de voucher echter kwalificeert als multi-purpose, wordt de terugbetaalde btw pas opnieuw verschuldigd op het moment dat de voucher wordt ingewisseld.

⁷⁵ Consumentenbond 2020, consumentenbond.nl/juridisch-advies/andere-onderwerpen/concert-afgelast.

⁷⁶ Feytens 2020 (online, bijgewerkt op 13 oktober 2020).

⁷⁷ Bij de reisvouchers is een bijbetaling niet vereist, daarom zal niet worden ingegaan op de btw-gevolgen dan de situaties waarin dat wel het geval is.

⁷⁸ Ter illustratie is aangenomen dat de reisorganisaties gebruik maken van eigen middelen en derhalve niet onder de reisbureauregeling vallen, waardoor de plaats van levering en/of dienst nog niet vast staat.

9 Conclusie

9.1 Samenvatting en conclusie

In dit onderzoek is aandacht besteed aan de btw-problematiek omtrent het coronavirus. De btw-aspecten van annuleringen, verbrekingen, ontbindingen, schadevergoedingen, kortingen, oninbare vorderingen en vouchers zijn onderzocht. De probleemstelling van deze verhandeling was dan ook:

Welke btw-gevolgen doen zich voor naar aanleiding van annuleringen door het coronavirus en hoe dienen ondernemers daarmee om te gaan?

Annuleringen als gevolg van het coronavirus hebben effect op verschillende categorieën binnen de btw. De onderzoeksvraag is daarom opgesplitst in de volgende deelvragen, die elk betrekking hebben op een van de verschillende categorieën.

Deelvraag 1: Hoe werkt het btw-systeem in Nederland?

Deelvraag 2: Wat houdt artikel 29 van de Wet OB 1968 in?

Deelvraag 3: Hoe wordt invulling gegeven aan de begrippen ‘annulering, verbreking en ontbinding’ en welke situaties zijn mogelijk met betrekking tot annuleringen binnen de omzetbelasting?

Deelvraag 4: Op welke wijze worden schadevergoedingen in de btw-heffing betrokken?

Deelvraag 5: Hoe wordt binnen de btw met kortingen omgegaan?

Deelvraag 6: Op welke wijze worden oninbare vorderingen in de btw behandeld?

Deelvraag 7: Op welke wijze worden ‘coronavouchers’ in de btw-heffing betrokken?

9.1.1 Hoe werkt het btw-systeem in Nederland?

Voordat naar de btw-gevolgen van annuleringen kan worden gekeken, moet eerst worden bepaald of de prestatie wel binnen het btw-systeem valt. Indien immers geen onderworpenheid aan btw bestaat, is het ook niet relevant om naar de btw-gevolgen van de annulering te kijken. Omzetbelasting wordt geheven ter zake van *leveringen van goederen* en *diensten*, welke in Nederland door een als zodanig handelende *ondernemer onder bezwarende titel* worden verricht.

Goederen zijn alle voor menselijke beheersing vatbare stoffelijke objecten. Er bestaan verschillende vormen van levering, waarvan de belangrijkste de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken is. Diensten zijn alle prestaties, niet zijnde leveringen van goederen.

De Nederlandse definitie van het begrip ondernemer sluit aan bij de definitie van de Btw-richtlijn. Een ondernemer is een ieder die zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of resultaat van die activiteit.

Een prestatie wordt onder bezwarende titel verricht wanneer tussen de verrichter en de afnemer van de prestatie een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld én de door de verrichter van de levering of dienst ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt van de aan de ontvanger verleende levering of dienst.

Voor het tijdstip waarop de btw verschuldigd wordt, moet onderscheid worden gemaakt tussen situaties waarin een factuur moet worden uitgereikt en andere situaties. Verschuldigdheid van btw en het recht op aftrek van voorbelasting ontstaan in de hoofdregel op het moment dat de factuur wordt uitgereikt. Een alternatief op dit factuurstelsel is het kasstelsel. Wanneer een ondernemer het kasstelsel toepast, wordt btw ter zake van leveringen en diensten verschuldigd op het tijdstip waarop de vergoeding wordt voldaan.

9.1.2 Wat houdt artikel 29 van de Wet OB 1968 in?

Als gevolg van corona-maatregelen door zowel overheden als ondernemers zelf, worden veel overeenkomsten geannuleerd, verbroken, ontbonden of (gedeeltelijk) niet betaald. Ook kunnen ondernemers een prijsvermindering toekennen. Art. 29 lid 1 Wet OB 1968 biedt een verlaging van de maatstaf van heffing bij de presterende ondernemer in deze gevallen. Indien de afnemer van deze prestatie de btw reeds in aftrek heeft gebracht, moet hij dat terugbetalen op grond van lid 7. Wanneer een vergoeding toch (deels) wordt ontvangen nadat recht op teruggaaf van btw is ontstaan, is de presterende ondernemer over de ontvangen vergoeding opnieuw btw verschuldigd op grond van lid 5. Lid 8 vormt hiervan de spiegelbeeldsituatie en geeft afnemers de mogelijkheid de op grond van lid 7 betaalde btw opnieuw in aftrek te brengen indien de afnemer de vergoeding alsnog (deels) betaalt.

Voor 1 januari 2017 was art. 29 Wet OB 1968 anders geformuleerd. De oude formulering leverde voor ondernemers een aantal praktische problemen op en was daarnaast niet in overeenstemming met de Btw-richtlijn. Daarom is art. 29 Wet OB 1968 aangepast per 1 januari 2017.

Art. 29 is de Nederlandse implementatie van art. 90 Btw-richtlijn. In het licht van de Btw-richtlijn, kan een discussie over houdbaarheid van zowel art. 29 lid 5 Wet OB 1968 als lid 8.

9.1.3 Hoe wordt invulling gegeven aan de begrippen ‘annulering, verbreking en ontbinding’ en welke situaties zijn mogelijk met betrekking tot annuleringen binnen de omzetbelasting?

Voordat ondernemers art. 29 kunnen toepassen op evenementen die als gevolg van het coronavirus zijn afgezegd, moet minimaal één van de begrippen annulering, verbreking of ontbinding van toepassing zijn op de situatie. Het HvJ kent aan de begrippen dezelfde betekenis toe, namelijk dat van annulering, verbreking en ontbinding sprake is wanneer de partijen zich weer gaan bevinden in de situatie waarin zij zich vóór het sluiten van de overeenkomst bevonden.

Bij annulering, verbreking en ontbinding kan sprake zijn van volledige restitutie, gedeeltelijke restitutie of geen restitutie van het verschuldigde bedrag.

- Volledige restitutie: wanneer de btw reeds is voldaan, bestaat voor de presterende ondernemer een recht op teruggaaf van btw op grond van art. 29 lid 1. Indien de afnemer de btw reeds afgetrokken heeft, wordt hij deze opnieuw verschuldigd op grond van lid 7. Dit kost de afnemer geld en daarom is het voor goed klantcontact aan te bevelen om eerst na te gaan of de afnemer de btw reeds heeft afgetrokken.
- Gedeeltelijke restitutie: met betrekking tot een gedeeltelijke terugbetaling zijn twee situaties denkbaar.
 1. Een gedeeltelijke terugbetaling van de presterende ondernemer aan de afnemer. Op de gedeeltelijke restitutie is art. 29 lid 1 van toepassing op de presterende ondernemer en lid 7 op de afnemer. Over het gedeelte van de betaling die de afnemer verschuldigd blijft, is btw verschuldigd indien dit bedrag kwalificeert als een belastbare prestatie. Als het bedrag echter kwalificeert als een belaste schadevergoeding, kan de btw over het bedrag onder voorwaarden worden teruggevraagd.
 2. De afnemer heeft de vordering nog niet betaald, maar deze blijft wel (gedeeltelijk) bestaan, of de overeenkomst wordt volledig geannuleerd en een extra bedrag wordt in rekening gebracht aan de afnemer. Indien reeds btw voldaan is over de prestatie, zijn art. 29 lid 1 en lid 7 van toepassing op het geannuleerde deel van de vordering. Over het deel van de vergoeding die de afnemer verschuldigd blijft, is het wederom van belang om vast te stellen of deze vergoeding kwalificeert als een onbelaste schadevergoeding of als een belastbare prestatie.
- Geen restitutie: in deze situatie is over de volledige vergoeding de vraag of sprake is van een schadevergoeding aan de orde.

9.1.4 Op welke wijze worden schadevergoedingen in de btw-heffing betrokken?

In de situaties van gedeeltelijke of geen restitutie doet zich de vraag voor of het deel van de vergoeding die de afnemer verschuldigd blijft, kwalificeert als een belastbare prestatie of als een onbelaste schadevergoeding. Om in de btw-heffing betrokken te worden, moet sprake zijn van levering van een goed of verrichting van een dienst onder bezwarende titel. Deze bezwarende titel is aanwezig wanneer tussen de verrichter en de afnemer van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld én de door de verrichter van de levering of dienst ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt van de aan de ontvanger verleende levering of dienst. Indien een schadevergoeding een vergoeding voor een prestatie verricht onder bezwarende titel vormt, is btw over deze vergoeding verschuldigd. Bij schadevergoedingen die voortvloeien uit de wet is duidelijk dat geen sprake is van een belastbare prestatie, maar bij annulerings- en beëindigingsvergoedingen staat de verschuldigdheid van btw regelmatig ter discussie.

Zo is in het *Société Thermale*-arrest door het Hof van Justitie geoordeeld dat een voorschot voor hoteldiensten niet aan btw-heffing is onderworpen als de annulering vanuit de klant komt en de hotelexploitant het voorschot behoudt ter vergoeding van de schade die is geleden door de annulering. Het hof wees erop dat geen rechtstreeks verband bestaat tussen het voorschot en de prestatie, waardoor geen sprake is van een dienst onder bezwarende titel. In het *Air France-KLM*-arrest is, in tegenstelling tot het *Société Thermale*-arrest, besloten dat wel btw verschuldigd is over de annuleringsvergoeding die passagiers betalen als zij niet open komen dagen voor hun vlucht. Het verschil kan te verklaren zijn door de verschillende contractuele bepalingen en de vraag of daadwerkelijk schade is geleden.

In zowel het *MEO*- als het *Unicredit Leasing*-arrest is in lijn met het *Air France-KLM*-arrest geoordeeld dat btw verschuldigd is over beëindigingsvergoedingen waarbij een klant die de overeenkomst vroegtijdig stopzet, hetzelfde betaalt als een klant die de volledige overeenkomst naleeft. Daarbij stelt het HvJ dat bij de economische en commerciële realiteit aan moet worden gesloten.

De jurisprudentie van het HvJ over schadevergoeding is zeer casuïstisch. Om meer zekerheid aan ondernemers te bieden, zou een besluit van de staatssecretaris met duidelijke richtlijnen wat betreft schadevergoedingen ten tijde van de coronacrisis van grote toegevoegde waarde zijn.

9.1.5 Hoe wordt binnen de btw met kortingen omgegaan?

Kortingen ofwel prijsverminderingen vormen één van de categorieën in art. 29 lid 1, op basis waarvan de maatstaf van heffing kan worden verminderd. Hoewel kortingen geen directe gevolgen van annuleringen zijn, zullen veel afnemers zich in financieel zwaar weer bevinden. Een korting kan in dat geval verstrekt worden om de afnemer tegemoet te komen en/of om de afnemer te binden. Het begrip 'prijsvermindering' is niet gedefinieerd in de Wet OB 1968 en de Btw-richtlijn, maar in jurisprudentie verduidelijkt.

Zo volgt uit het *Freemans*-arrest dat prijskortingen en rabatten een prijsvermindering vormen in de zin van art. 29 lid 1 Wet OB 1968. Uit het *Elida Gibbs*-arrest blijkt dat voor een prijsvermindering geen sprake hoeft te zijn van een rechtstreekse overeenkomst. Vanuit de gedachte dat enkel de eindverbruiker dient te worden belast, mag bijvoorbeeld via een tussenschakel in de distributieketen de korting worden verleend.

Uit het *Ibero Tours*-arrest werd duidelijk dat geen sprake kan zijn van een prijsvermindering in de situatie dat een tussenpersoon een bemiddelingsdienst verricht tussen de verrichter van de hoofddienst en de eindverbruiker, en daarbij op eigen initiatief en op eigen kosten een korting verleent op de hoofddienst. Op grond van het *Boehringer*-arrest gaat de categorie prijsvermindering wel op bij het toekennen van een korting aan de zorgverzekeraar in de situatie dat een fabrikant producten levert via een groothandelaar aan een apotheker, die de producten aan consumenten levert die zijn aangesloten bij een zorgverzekering welke de producten vergoedt.

9.1.6 Op welke wijze worden oninbare vorderingen in de btw behandeld?

Hoewel een (gedeeltelijke) niet-betaling niet rechtstreeks volgt uit annuleringen door het coronavirus, zullen afnemers zich meer dan eens in financieel lastige situaties bevinden en als gevolg daarvan hun vorderingen (gedeeltelijk) niet kunnen betalen. De niet-betaling is de laatste categorie in art. 29 die tot een vermindering van de maatstaf van heffing bij de presterende ondernemer leidt. De afnemer wordt eventueel afgetrokken btw opnieuw verschuldigd. Het begrip niet-betaling is niet uitgewerkt in de wet, maar uit rechtspraak van het HvJ volgen een aantal eisen waaraan voldaan moet worden om binnen de categorie niet-betaling te vallen. Zo moet de afnemer de overeengekomen prijs verschuldigd blijven, moet de presterende ondernemer zijn schuldvordering behouden, moet de geleverde prestatie bij de afnemer blijven en moet de schuldvordering rechtsgeldig zijn.

Het onderscheid tussen de niet-betaling en de categorieën annulering, verbreking, ontbinding en prijsvermindering is van belang omdat de éénjaartermijn van art. 29 lid 2 slechts opgaat voor de categorie niet-betaling. Het onderscheid tussen niet-betaling en annulering, verbreking of ontbinding is dat bij annulering, verbreking of ontbinding partijen worden teruggeplaatst in hun oorspronkelijke toestand, terwijl dat bij niet-betaling niet het geval is. Het verschil tussen de prijsvermindering en niet-betaling is dat, in tegenstelling tot het geval van de prijsvermindering, de afnemer niet de gehele prijs verschuldigd blijft en de presterende ondernemer ook niet de volledige schuldvordering behoudt in geval van niet-betaling.

Recht op teruggaaf en het opnieuw verschuldigd worden van afgetrokken btw ontstaat volgens art. 29 lid 2 en 7 Wet OB 1968 op het tijdstip waarop de niet-betaling vast komt te staan, maar uiterlijk één jaar na het opeisbaar worden van de vergoeding. Ten tijde van de economische crisis waar we ons in bevinden als gevolg van COVID-19 zou deze termijn mijns inziens verkort moeten worden naar drie maanden, om de liquiditeit van ondernemers te bevorderen.

9.1.7 Op welke wijze worden 'coronavouchers' in de btw-heffing betrokken?

Steeds meer ondernemers geven vouchers uit in deze zware economische tijden, om de continuïteit van hun onderneming te waarborgen. Het uitgeven van deze vouchers brengt echter btw-gevolgen met zich mee. Binnen de omzetbelasting bestaan twee soorten vouchers. Een single-purpose voucher is een voucher waarbij kortgezegd het verschuldigde btw-bedrag bij uitgifte reeds bekend is. Als het verschuldigde btw-bedrag niet bij voorbaat duidelijk is, dan is sprake van een multi-purpose voucher. Bij de uitgifte en verkoop van single-purpose vouchers is direct btw verschuldigd. Bij de uitgifte van multi-purpose vouchers is pas btw verschuldigd bij de inwisseling van de voucher.

Tijdens de coronacrisis zijn door veel ondernemers nieuwe vouchers verstrekt om de omzet te verhogen. Hierbij is het aan te raden om een multi-purpose voucher te verstrekken, zodat niet meteen een btw-bedrag verschuldigd is bij het uitgeven van de voucher.

Ook zijn veel vouchers verstrekt ter vervanging van het teruggeven van geld bij annuleringen. Deze vouchers kunnen recht geven op dezelfde prestatie, maar kunnen ook recht geven op een andere prestatie. Wanneer de voucher kwalificeert als een single-purpose voucher, zal in veel gevallen de terugbetaalde btw als gevolg van de annulering meteen opnieuw verschuldigd worden bij het uitgeven van de voucher. Indien de voucher echter kwalificeert als multi-purpose voucher, wordt de terugbetaalde btw pas opnieuw verschuldigd op het moment dat de voucher wordt ingewisseld.

9.2 Aanbevelingen

Vervolgonderzoek kan zich focussen op de houdbaarheid van art. 29 lid 5 en 8 Wet OB 1968 in het licht van de Btw-richtlijn, zoals kort aangestipt in hoofdstuk 3. Voor ondernemers is het van belang om ontwikkelingen rond lid 5 en 8 goed in de gaten te houden. Indien deze regeling namelijk strijdig blijkt met de Btw-richtlijn, zullen de hernieuwde afdrachtverplichting en het hernieuwde recht op aftrek niet langer van toepassing zijn.

Daarnaast zou de Belastingdienst, in het bijzonder de Staatssecretaris van Financiën, onderzoek moeten doen om tot een besluit met duidelijke richtlijnen over de btw-behandeling van schadevergoedingen te komen. Dit zou ondernemers een stukje zekerheid bieden in deze onzekere tijden.

Als laatste wil ik de Staatssecretaris verzoeken om nogmaals de optie van verkorting van de éénjaartermijn van art. 29 lid 2 te onderzoeken. De extra administratieve lasten waar hij zich zorgen om maakt, lijken namelijk mee te vallen. Daarnaast kunnen de termijnen voor de presterende ondernemer en de afnemer worden losgekoppeld, waardoor afnemers geen extra lasten ondervinden van de verkorting van de termijn.

Literatuurlijst

Aangehaalde literatuur

Boeken

Heijnen 2018

B.G.A. Heijnen, 'Niet-betaling in de btw', *Fiscale Monografieën* 2018.

Van Hilten & Van Kesteren 2017

M.E. van Hilten & H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting* (Fiscale Studieserie nr. 6), Deventer: Wolter Kluwer 2017.

Artikelen

Hulshof, BtwBrief 2010/2

J.P. Hulshof, 'Art. 29 Wet OB: Afnemer betaalt niet? De fiscus wel!', *BtwBrief* 2010/2.

Linssen, BtwBrief 2018/24

J.P.M. Linssen, 'Ook verleende kortingen buiten de schakel verlagen de maatstaf van heffing', *BtwBrief* 2018/24.

Merkx & Schrijver, BTW-bulletin 2016/96

M.M.W.D. Merckx & P.J.B.G. Schrijver, 'Btw en vouchers: duidelijk en uniform?', *BTW-bulletin* 2016/96.

Nieuwenhuizen, BTW-bulletin 2016/28

W.A.P. Nieuwenhuizen, 'De ene no show is de andere niet', *BTW-bulletin* 2016/28.

Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 2018/4.9

Redactie Vakstudie Nieuws, annotatie bij HvJ 20 december 2017, *V-N* 2018/4.9.

Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 2019/2.11

Redactie Vakstudie Nieuws, annotatie bij HvJ 22 november 2018, *V-N* 2019/2.11.

Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 2020/53.18

Redactie Vakstudie Nieuws, 'Geen tijdelijke verkorting btw-teruggaaftermijn', *V-N* 2020/53.18.

Vervloed, WFR 1981, afl. 5500, p. 601-605

J.L.M.J. Vervloed, 'Schadevergoedingen en omzetbelasting', *WFR* 1981, p. 601-605 (afl. 5500).

Frequent geactualiseerde publicaties

Blom, thema Fiscaal (online, bijgewerkt op 22 september 2020).

L.L.C. Blom, 'Voucher en BTW', *thema Fiscaal* 2019.

Euser 2020 (online, bijgewerkt op 20 februari 2020)

D. Euser, *Cursus Belastingrecht* 2020, OB.6.1.

Feytens 2020 (online, bijgewerkt op 13 oktober 2020)

M. Feytens, 'Reisvouchers bij annulering door coronavirus', *Consumentenbond* 2020.

Jansen 1992 (online, bijgewerkt op 25 oktober 2019)

J.O. Jansen, 'GS onrechtmatige daad', aantekening 2.1 bij art. 6:162 BW, 1992.

Mobach 2020 (online, bijgewerkt op 9 februari 2020)

O.L. Mobach, *Cursus Belastingrecht* 2020, OB.2.2.1.A.f3.

Rookmaaker-Penners (online, bijgewerkt op 4 oktober 2020)

T.K.M. Rookmaaker-Penners, *Cursus Belastingrecht* 2020, OB.2.1.3.E.

Overige online bronnen**CBS 2020, [cbs.nl/nl-nl/nieuws/2020/20/aantal-faillissementen-gestegen-in-april](https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2020/20/aantal-faillissementen-gestegen-in-april)**

CBS, 'Aantal faillissementen gestegen in april', *CBS.nl* 2020.

CBS 2020, [cbs.nl/nl-nl/nieuws/2020/20/economie-krimpt-met-1-7-procent-in-eerste-kwartaal-2020](https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2020/20/economie-krimpt-met-1-7-procent-in-eerste-kwartaal-2020)

CBS, 'Economie krimpt met 1,7 procent in eerste kwartaal 2020', *CBS.nl* 2020.

Consumentenbond 2020, [consumentenbond.nl/juridisch-advies/andere-onderwerpen/concert-afgelast](https://www.consumentenbond.nl/juridisch-advies/andere-onderwerpen/concert-afgelast)

Consumentenbond, 'Evenement afgelast?', *Consumentenbond.nl* 2020.

Commissie Wetsvoorstellen NOB 2020, [nob.net/nob-commentaar-op-corona-maatregelen-uitstel-van-betaling-btw-en-loonheffingen](https://www.nob.net/nob-commentaar-op-corona-maatregelen-uitstel-van-betaling-btw-en-loonheffingen)

Commissie Wetsvoorstellen NOB, 'NOB-commentaar op corona maatregelen: uitstel van betaling, btw en loonheffingen', *NOB opinies en discussiebijdragen* 2020.

Redactie Foodlog 2020, [foodlog.nl/artikel/tegoedbon-kan-je-lievelingshoreca-redden-van-corona](https://www.foodlog.nl/artikel/tegoedbon-kan-je-lievelingshoreca-redden-van-corona)

Redactie Foodlog, 'Tegoedbon kan je lievelingshoreca redden van corona', *Foodlog.nl* 2020.

Rijksoverheid 2020, rijksoverheid.nl/actueel/nieuws/2020/10/13/gedeeltelijke-lockdown-om-besmettingen-terug-te-dringen

Rijksoverheid, 'Gedeeltelijke lockdown om besmettingen terug te dringen', *Rijksoverheid.nl* 2020.

Regelgeving en parlementaire stukken

Besluit nr. BLKB2014/704M van de staatssecretaris van Financiën van 6 december 2014 (Besluit administratieve verplichtingen), V-N 2015/7.16.

Besluit nr. BLKB 2018-217731 van de Staatssecretaris van Financiën van 14 december 2018 (Besluit heffing van omzetbelasting ter zake van vouchers, waardebonnen en zegels), Stcrt. 2018, 68657.

Fiscale Vereenvoudigingswet 2017, Kamerstukken II 2016/17, 34 554, nr. 4, p. 3.

Memorie van toelichting bij de Fiscale vereenvoudigingswet 2017.

Brief Staatssecretaris van Financiën van 22 september 2020, nr. 2020-0000168922.

Jurisprudentie

HvJ EG 5 mei 1982, nr. C-15/81, ECLI:EU:C:1991:38 (*Schul*).

HvJ EG 26 maart 1987, nr. 235/85, ECLI:EU:C:1987:161 (*Commissie/Nederland*).

HvJ EG 8 februari 1990, nr. C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61 (*Safe*).

HvJ EG 27 maart 1990, nr. C-126/88, ECLI:EU:C:1990:136 (*Boots Company*).

HvJ EG 3 maart 1994, nr. C-16/93, ECLI:EU:C:1994:80 (*Tolsma*).

HvJ EG 24 oktober 1996, nr. C-317/94, ECLI:EU:C:1996:400 (*Elida Gibbs*).

HvJ EG 3 juli 1997, nr. C-330/95, ECLI:EU:C:1997:339 (*Goldsmiths (Jewellers)*).

HvJ EG 29 mei 2001, nr. C-86/99, ECLI:EU:C:2001:291 (*Freemans*).

HvJ EG 18 juli 2007, nr. C-277/05, ECLI:EU:C:2007:440 (*Société Thermale*).

HvJ EU 26 januari 2012, nr. C-588/10, ECLI:EU:C:2012:40 (*Kraft Foods Polska*).

HvJ EU 16 januari 2014, nr. C-300/12, ECLI:NL:XX:2014:2 (*Ibero Tours*).

HvJ EU 15 mei 2014, nr. C-337/13, ECLI:EU:C:2014:328 (*Almos Agrárkölkereskedelmi*).

HvJ EU 2 juli 2015, nr. C-209/14, ECLI:EU:C:2015:440 (*NLB Leasing*).

HvJ EU 23 december 2015, nr. C-250/14 en C-289/14, ECLI:EU:C:2015:841 (*Brit Air, Air France-KLM*).

HvJ EU 18 januari 2017, nr. C-37/16, ECLI:EU:C:2017:22 (*SAWP*).

HvJ EU 12 oktober 2017, nr. C-404/16, ECLI:EU:C:2017:759 (*Lombard Ingatlan Lizing*).

HvJ EU 23 november 2017, nr. C-246/16, ECLI:EU:C:2017:887 (*Di Maura*).

HvJ EU 20 december 2017, nr. C-462/16, ECLI:EU:C:2017:1006 (*Boehringer Ingelheim Pharma*).

HvJ EU 22 november 2018, nr. C-295/17, ECLI:EU:C:2018:942 (*MEO*).

HvJ EU 3 april 2019, nr. C-242/18, ECLI:EU:C:2019:558 (*Unicredit Leasing*).

HvJ EU 11 juni 2020, nr. C-43/19, ECLI:EU:C:2020:465 (*Vodafone Portugal*).

HR 5 januari 1983, ECLI:NL:PHR:1983:AW9011.

HR 4 september 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4665, R.O. 3.4.