



Datum van  
inontvangstneming

:

17/03/2023

**Zaak C-68/23**

**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie**

**Datum van indiening:**

8 februari 2023

**Verwijzende rechter:**

Bundesfinanzhof (Duitsland)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

3 november 2022

**Verzoekster en verzoekster tot „Revision”**

M-GbR

**Verweerder en verweerder in „Revision”:**

Finanzamt O

---

**Voorwerp van het hoofdgeding**

Belasting over toegevoegde waarde – Richtlijn 2006/112 – Artikelen 30 bis en 30 ter – Onderscheid tussen voucher voor enkelvoudig gebruik en voucher voor meervoudig gebruik – Fiscale behandeling van tegoedkaarten of vouchercodes voor aankoop van digitale inhoud

**Voorwerp en rechtsgrondslag van de verwijzingsbeslissing**

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267 VWEU

**Prejudiciële vragen**

Aan het Hof van Justitie van de Europese Unie worden de volgende vragen voorgelegd betreffende de uitlegging van de artikelen 30 bis en 30 ter van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het

gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd op 27 juni 2016 (hierna: „btw-richtlijn”):

- 1) Is er sprake van een voucher voor enkelvoudig gebruik in de zin van artikel 30 bis, punt 2, van de btw-richtlijn indien
  - weliswaar de plaats van de dienstverrichting waarop de voucher betrekking heeft, bekend is voor zover deze diensten aan eindverbruikers op het grondgebied van een bepaalde lidstaat moeten worden geleverd,
  - maar de fictie van artikel 30 ter, lid 1, eerste alinea, eerste volzin, van de btw-richtlijn, volgens welke ook de overdracht van de voucher tussen belastingplichtigen wordt beschouwd als het verrichten van de dienst waarop de voucher betrekking heeft, ertoe leidt dat op het grondgebied van een andere lidstaat een dienst wordt verricht?
- 2) Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord (en dus in casu een voucher voor meervoudig gebruik in het geding is): Staat artikel 30 ter, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn, volgens hetwelk de feitelijke verrichting van de diensten, in ruil voor een door de verrichter van de dienst als volledige of gedeeltelijke tegenprestatie aanvaarde voucher voor meervoudig gebruik, overeenkomstig artikel 2 aan btw onderworpen is, terwijl iedere voorafgaande overdracht van deze voucher voor meervoudig gebruik niet aan btw onderworpen is, in de weg aan een anderszins vastgestelde belastingplicht (arrest van het Hof van Justitie van 3 mei 2012, Lebara – C-520/10, EU:C:2012:264)?

### **Aangevoerde Unierechtelijke bepalingen**

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, met name de artikelen 2, 9, 30 bis, 30 ter, 44 en 58

Richtlijn (EU) 2016/1065 van de Raad van 27 juni 2016 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG wat de behandeling van vouchers betreft

### **Aangevoerde nationale bepalingen**

Umsatzsteuergesetz (wet op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „UStG”), met name § 3, leden 13 tot en met 15, § 3a, leden 2 en 5, alsmede § 27, lid 23

### **Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure**

- 1 Partijen zijn het niet eens over de vraag of de overdracht van tegoedkaarten of voucher codes voor de aankoop van digitale inhoud, zogenoemde X-cards, aan omzetbelasting onderworpen is.
- 2 Verzoekster heeft in het belastingtijdvak 2019 (het litigieuze jaar) via haar webshop X-cards verkocht. De uitgever van de X-cards in het litigieuze jaar was Y, gevestigd in het Verenigd Koninkrijk. Met de voucher codes kon de koper zijn X-gebruikersaccount met een bepaalde nominale waarde in euro's opwaarderen. Nadat de account was opgewaardeerd, kon de accounthouder digitale inhoud kopen in de X-store van Y tegen de daar aangegeven prijzen.
- 3 De X-cards werden door Y met verschillende landencodes via verschillende tussenpersonen gedistribueerd. De code DE was bestemd voor klanten met woonplaats of gewone verblijfplaats in Duitsland en een Duitse X-gebruikersaccount.
- 4 In het litigieuze jaar kocht verzoekster de X-cards van twee leveranciers die noch in het Verenigd Koninkrijk noch in Duitsland, maar in andere lidstaten waren gevestigd. Zij hadden de X-cards eerder van Y gekocht. Verzoekster heeft noch de aankoop van de X-cards van de leveranciers noch de overdracht ervan aan de eindklanten in haar belastingaangiften opgenomen. Daarbij ging zij ervan uit dat de X-cards waardebonnen of vouchers voor meervoudig gebruik waren.
- 5 De bevoegde belastingdienst was daarentegen van mening dat de verkoop van X-cards door verzoekster in Duitsland belastbaar was omdat de kaarten met de landencode DE van Y uitsluitend bestemd waren voor in Duitsland wonende eindklanten met een Duitse gebruikersaccount. De kwalificatie van de kaarten als vouchers voor goederen of vouchers voor enkelvoudig gebruik wordt volgens de belastingdienst ook ondersteund door het feit dat Y de kaarten als zodanig in omloop had gebracht en dat zij ook door alle andere deelnemers aan de verdere dienstverleningsketen als zodanig werden behandeld.
- 6 Het Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg) heeft het daartegen ingestelde beroep verworpen, waarop verzoekster beroep in „Revision” heeft ingesteld, dat bij de verwijzende rechter aanhangig is.

### **Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzingsbeslissing**

#### ***Eerste prejudiciële vraag***

#### ***Opmerkingen vooraf***

- 7 Een „voucher voor enkelvoudig gebruik” is een voucher waarbij de plaats van de goederenlevering of dienstverrichting waarop de voucher betrekking heeft,

alsmede het bedrag van de over die goederen of diensten verschuldigde btw, bekend zijn op het tijdstip van uitgifte van de voucher (artikel 30 bis, punt 2, btw-richtlijn). Een „voucher voor meervoudig gebruik” is een voucher die geen voucher voor enkelvoudig gebruik is (artikel 30 bis, punt 3, btw-richtlijn).

- 8 Iedere overdracht van een voucher voor enkelvoudig gebruik door een belastingplichtige die in eigen naam handelt, wordt beschouwd als een levering van de goederen respectievelijk een verrichting van de diensten waarop de voucher betrekking heeft. De feitelijke overhandiging van de goederen of de feitelijke dienstverrichting wordt evenwel niet als een zelfstandige handeling beschouwd (artikel 30 ter, lid 1, eerste alinea, btw-richtlijn). In het geval van een voucher voor meervoudig gebruik daarentegen is alleen de feitelijke overhandiging van de goederen of de feitelijke verrichting van de diensten waarop de voucher betrekking heeft, aan btw onderworpen, maar niet voorafgaande overdrachten van deze voucher (artikel 30 ter, lid 2, eerste alinea, btw-richtlijn).
- 9 Wanneer – zoals hier – de uitgever van een voucher (A) de voucher in eigen naam overdraagt aan een in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige (B), die de voucher op zijn beurt in eigen naam overdraagt aan een andere persoon (C), worden zowel de overdracht van de voucher van A aan B als de overdracht ervan van B aan C dus beschouwd als verrichting van een dienst waarop de voucher betrekking heeft, overeenkomstig artikel 30 ter, lid 1, eerste alinea, van de btw-richtlijn, terwijl de (daaropvolgende) feitelijke verrichting van de dienst niet belastbaar is.
- 10 Het is de vraag welke gevolgen artikel 30 ter, lid 1, eerste alinea, eerste volzin, van de btw-richtlijn heeft voor artikel 30 bis, punt 2, van de btw-richtlijn. Om van een voucher voor enkelvoudig gebruik in de zin van artikel 30 bis, punt 2, van de btw-richtlijn te kunnen spreken, moet de plaats van de dienstverrichting waarop de voucher betrekking heeft, bekend zijn. In het geval van meervoudige overdracht van vouchers volgt echter uit artikel 30 ter, lid 1, eerste alinea, eerste volzin, van de btw-richtlijn dat de dienst waarop de voucher betrekking heeft, wordt geacht meer dan één keer te zijn verricht.
- 11 Deze uitlegging op basis van de bewoordingen van artikel 30 ter, lid 1, eerste alinea, eerste volzin, van de btw-richtlijn (eerste uitlegging) zou echter leiden tot een aanzienlijke beperking van het toepassingsgebied van de voucher voor enkelvoudig gebruik op het gebied van diensten. Van een dergelijke voucher zou immers geen sprake zijn indien hij betrekking heeft op een dienst waarvoor de plaats van verrichting moet worden vastgesteld aan de hand van artikel 44 van de btw-richtlijn (zie hierna, punt 14 e.v.).
- 12 Een tweede uitlegging is echter ook denkbaar. Enerzijds zou de fictie van artikel 30 ter, lid 1, eerste alinea, eerste volzin, van de btw-richtlijn buiten beschouwing kunnen worden gelaten bij de beoordeling of de plaats van de dienstverrichting in de zin van artikel 30 bis, punt 2, van de btw-richtlijn bekend is. In dat geval zou een overdracht van de voucher aan een tussenpersoon in een

andere lidstaat niet relevant zijn voor de toepassing van artikel 30 bis, punt 2, van de btw-richtlijn. Anderzijds valt te overwegen of in het geval van een voucher die betrekking heeft op een aan een eindverbruiker te leveren dienst, de plaats van de overdracht, zelfs als deze tussen twee belastingplichtigen wordt voltrokken, de plaats is waar de dienst aan de eindverbruiker wordt geleverd.

*Toepassing van de twee mogelijke uitleggingen op het onderhavige geval*

- 13 Voor zover verzoekster in het litigieuze jaar de vouchers heeft gedistribueerd zoals belichaamd in de X-cards, die betrekking hebben op langs elektronische weg verrichte diensten in de zin van artikel 58, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn, is het de vraag of dit vouchers voor enkelvoudig gebruik waren, waarvan de overdracht wordt beschouwd als dienstverrichting. Hiervoor zouden de plaats van de dienstverrichting waarop de voucher betrekking heeft, en het bedrag van de over die diensten verschuldigde belasting bekend moeten zijn op het tijdstip van uitgifte van de voucher (artikel 30 bis, punt 2, btw-richtlijn).
- 14 Het is de vraag waarop het vereiste dat de plaats van de dienstverrichting bekend moet zijn, betrekking heeft. Als het alleen gaat om de verkoop van een voucher (in de vorm van de X-cards) aan eindklanten, gaat het om een voucher voor enkelvoudig gebruik. De plaats van de elektronische dienst waarop de voucher betrekking heeft, zal niet worden bepaald overeenkomstig artikel 44 van de btw-richtlijn wanneer de voucher wordt ingewisseld, aangezien de persoon die de voucher inwisselt, ook al is deze persoon op zich een belastingplichtige in de zin van de artikelen 2 en 9 van de btw-richtlijn, niet als zodanig zal handelen in de zin van artikel 44 van de btw-richtlijn, omdat deze de langs elektronische weg verrichte dienst van Y voor privédoeleinden zal afnemen (zie in die zin arrest van 17 maart 2021, Wellcome Trust, C-459/19, EU:C:2021:209, punten 39 en 40). De plaats van de dienstverrichting bij inwisseling zou derhalve moeten worden vastgesteld op basis van artikel 58, lid 1, onder c), van de btw-richtlijn, en deze plaats zou bekend zijn, omdat de voorwaarden voor het gebruik van de X-cards alleen een inwisseling door in Duitsland wonende eindverbruikers toestaan.
- 15 Indien de X-cards bijgevolg vouchers voor enkelvoudig gebruik zouden zijn, zou Y, als uitgever van de vouchers, door ze tegen betaling over te dragen aan distributeurs, jegens hen langs elektronische weg een dienst tegen betaling in Duitsland hebben verricht. Evenzo zou elke verdere overdracht (van de leveranciers aan verzoekster en van verzoekster aan haar klanten) een langs elektronische weg in Duitsland verrichte dienst zijn.
- 16 Indien daarentegen het vereiste dat de plaats van de dienstverrichting bekend moet zijn, ook geldt voor de verkoop van een voucher tussen ondernemers, lijkt het twijfelachtig of hier sprake is van een voucher voor enkelvoudig gebruik. In dit geval zouden zowel de leveranciers als verzoekster bij de aanschaf van X-cards als ondernemers „als zodanig” in de zin van artikel 44 van de btw-richtlijn hebben gehandeld bij de telkens op zichzelf te beoordelen overdracht van Y aan de leveranciers en van de leveranciers aan verzoekster, omdat zij de X-cards niet

verwierven om ze voor eigen privédoeleinden in te wisselen, maar om ze in het kader van hun economische activiteit door te verkopen. Indien artikel 44 van de btw-richtlijn van toepassing zou zijn op de overdrachtshandelingen van Y aan de leveranciers en van de leveranciers aan verzoekster, zou de plaats van de dienstverrichting niet in Duitsland zijn wat betreft de overdracht van Y aan de leveranciers, maar wel in Duitsland wat betreft de overdracht van de leveranciers aan verzoekster. De plaats van de dienstverrichting zou dan niet bekend zijn op het moment dat Y de voucher uitgaf.

- 17 Voor een bevestigend antwoord op de eerste prejudiciële vraag zou overweging 3 van richtlijn 2016/1065 kunnen pleiten. Daar staat: „Gezien de nieuwe regels aangaande de plaats van levering voor diensten op het gebied van telecommunicatie, radio- en televisieomroepen en elektronisch aangeleverde diensten, die met ingang van 1 januari 2015 van toepassing zijn, moet er een gemeenschappelijke oplossing komen voor vouchers, opdat er geen discrepanties ontstaan inzake vouchers die tussen lidstaten worden geleverd. Te dien einde is het van essentieel belang dat regels worden vastgesteld ter verduidelijking van de btw-behandeling van vouchers.” Dit doel zou worden ondergraven indien de overdracht van eenzelfde voucher verschillende juridische gevolgen zou hebben naargelang de voucher uitsluitend via tussenpersonen in Duitsland, via in de rest van het grondgebied van de Unie gevestigde tussenpersonen of rechtstreeks zonder tussenpersonen aan in Duitsland gevestigde eindklanten wordt verkocht.
- 18 Indien men de eerste uitlegging volgt (zie hierboven, punt 11), zou verzoekster geen vouchers voor enkelvoudig gebruik hebben overgedragen. In dat geval zou X de vouchers overeenkomstig artikel 44 van de btw-richtlijn hebben overgedragen op de plaats van ontvangst van de leveranciers in hun respectieve lidstaat tegen het daar geldende belastingtarief, terwijl de overdrachten door de leveranciers aan verzoekster overeenkomstig artikel 44 van de btw-richtlijn zouden zijn verricht op de plaats van vestiging van verzoekster in Duitsland; hetzelfde zou gelden voor de overdrachten door verzoekster aan haar klanten. Bijgevolg zou niet zijn voldaan aan het vereiste dat de plaats van de dienstverrichting waarop de voucher betrekking heeft, en de daarover verschuldigde btw bekend zijn.
- 19 Volgens de tweede uitlegging (zie hierboven, punt 12) zou het daarentegen gaan om vouchers voor enkelvoudig gebruik.

### *Tweede prejudiciële vraag*

- 20 Indien de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, is er sprake van een voucher voor meervoudig gebruik (artikel 30 bis, punt 3, btw-richtlijn). In dat geval is de feitelijke verrichting van de diensten, in ruil voor een door de verrichter van de dienst als volledige of gedeeltelijke tegenprestatie aanvaarde voucher voor meervoudig gebruik aan btw onderworpen, terwijl iedere voorafgaande overdracht van deze voucher voor meervoudig gebruik niet aan btw onderworpen is (artikel 30 ter, lid 2, eerste alinea, btw-richtlijn).

- 21 De verwijzende rechter gaat ervan uit dat de hier aan de orde zijnde X-cards voor btw-doeleinden niet anders moeten worden behandeld dan telefoonkaarten, waarop het arrest van 3 mei 2012, Lebara (EU:C:2012:264) betrekking had. Volgens punt 43 van dat arrest verricht een aanbieder van telefoondiensten die telecommunicatiediensten verstrekt waarbij aan een distributeur telefoonkaarten worden verkocht die alle noodzakelijke gegevens bevatten om internationale telefoonoproepen te verrichten via de door deze aanbieder ter beschikking gestelde infrastructuur, en die door de distributeur in eigen naam en voor eigen rekening worden doorverkocht aan eindgebruikers, rechtstreeks dan wel via andere belastingplichtigen, zoals groothandelaars en detailhandelaars, een telecommunicatiedienst onder bezwarende titel ten behoeve van de distributeur. Volgens punt 42 van het arrest Lebara zijn zowel de oorspronkelijke verkoop van een telefoonkaart als de daaropvolgende doorverkoop ervan via tussenpersonen belastbare handelingen.
- 22 Op grond daarvan zou de overdracht van de X-cards door verzoekster aan haar klanten belastbaar zijn als het verrichten van een langs elektronische weg verrichte dienst. Het lijkt de verwijzende rechter twijfelachtig of dit anders is bedoeld in het kader van de bepalingen van de artikelen 30 bis en 30 ter van de btw-richtlijn, ook al strekken deze bepalingen ertoe de belastingheffing te vervroegen. Het verband tussen de laatste zinsnede van artikel 30 ter, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn en het oordeel van het Hof van Justitie in het arrest Lebara is volgens de verwijzende rechter onduidelijk.
- 23 Door als tussenpersoon op te treden voor vouchers voor meervoudig gebruik zou verzoekster bovendien verspreidings- of promotiediensten in de zin van artikel 30 ter, lid 2, tweede alinea, van de btw-richtlijn aan Y kunnen hebben verleend, die aan btw onderworpen zijn, zodat de tegenprestatie van verzoekster voor de overdracht van de vouchers door haar leverancier niet alleen uit een betaling maar ook uit een dergelijke dienst zou kunnen bestaan (een met ruil vergelijkbare handeling, zie arrest van 26 september 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599).