

Omzetbelasting. Heffing van omzetbelasting ten aanzien van telefoonkaarten en mobiele telefoonabonnementen

Belastingdienst/Landelijk Kantoor Belastingdienstregio's, Brieven en beleidsbesluiten

Besluit van 25 januari 2013, nr. BLKB 2013/82M,

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisering van het besluit van 19 juli 1995, nr. VB94/2220. Actualisering is onder meer noodzakelijk door gewezen jurisprudentie, commerciële en technologische ontwikkelingen. Dit besluit verduidelijkt hoe de heffing van omzetbelasting moet verlopen bij de verkoop en het gebruik van telefoonkaarten en de verkoop van mobiele telefoon- en internetabonnementen.

1. Inleiding

Dit besluit gaat in op de heffing van btw in Nederland bij de verkoop en het gebruik van telefoonkaarten. Het besluit maakt daarbij onderscheid tussen een single-purpose telefoonkaart en een multi-purpose telefoonkaart. Bij de verkoop van telefoonkaarten maakt het besluit onderscheid tussen rechtstreekse verkoop door een telecombedrijf aan een klant en verkoop door een telecombedrijf via andere verkoopkanalen aan een klant. Ook wordt hierbij ingegaan op de levering van contentdiensten. Ten slotte bespreekt het besluit de btw-behandeling van (de verkoop van) abonnementen voor mobiel telefoon- en internetverkeer.

De volgende inhoudelijke wijzigingen zijn opgenomen:

- § 3.1 geeft aan dat uit het arrest van het HvJ van 3 mei 2012, zaak C-520/10 (Lebara) blijkt dat distributeurs die optreden op eigen naam en voor eigen rekening, btw verschuldigd zijn over de ontvangen vergoeding wegens de verkoop van een single-purpose telefoonkaart. Als de huidige praktijk afwijkt van de in dit arrest beschreven heffingsmethodiek, hebben de telecombedrijven en distributeurs van single-purpose telefoonkaarten tot 1 juli 2013 de tijd om deze aan te passen;
- § 3.2 geeft aan dat distributeurs (ook die optreden op eigen naam en voor eigen rekening) van multi-purpose telefoonkaarten per 1 juli 2013 een belaste verkoopondersteunende/distributiedienst verrichten.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

btw	omzetbelasting
contentdienst	door een telecombedrijf of derde aangeboden prestatie die via het internet of het mobiele telecommunicatie wordt geleverd, bijvoorbeeld een informatiedienst, spelletje, of ringtone
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
multi-purpose telefoonkaart	een telefoonkaart die kan worden gebruikt voor telecommunicatiediensten en andersoortige

	prestaties
single-purpose telefoonkaart	een telefoonkaart die nagenoeg uitsluitend kan worden gebruikt voor telecommunicatiediensten
telecombedrijf	aanbieder van telecommunicatiediensten; hieronder wordt niet alleen verstaan een ondernemer die beschikt over een vast of mobiel telefoonnetwerk, maar ook een ondernemer die, zonder zelf over een dergelijk netwerk te beschikken, bij de exploitanten van dergelijke netwerken telecommunicatiecapaciteit of gebruiksrechten op deze netwerken verwerft en deze op eigen naam en voor eigen rekening aanbiedt aan eindafnemers (de zogenoemde Mobile Virtual Network Operators (MVNO's))
telecommunicatiedienst	zie artikel 2a, eerste lid, onderdeel r, van de Wet op de omzetbelasting 1968. Veelal gaat het om bellen, sms'en of toegang verlenen tot internet via een (mobiele) telefoonverbinding.
telefoonkaart	een kaart waarmee de afnemer een (bel)tegoed bij een telecombedrijf kan activeren of kan opwaarderen. Het (bel)tegoed heeft een bepaalde geldswaarde. Het begrip telefoonkaart moet ruim worden uitgelegd. Hieronder valt niet alleen een fysieke of elektronische telefoonkaart, maar iedere andere vorm van vastlegging van een van te voren betaald (bel)tegoed zoals een kassabon met daarop een bepaalde code, zogenoemde scratchkaarten, of het opwaarderen van het (bel)tegoed via de telefoon of internet.
wet	Wet op de omzetbelasting 1968

2. Verkoop telefoonkaart door telecombedrijf rechtstreeks aan de klant

2.1 Single-purpose telefoonkaarten

Bij de verkoop van single-purpose telefoonkaarten is voor de btw-heffing sprake van een vooruitbetaling voor te verrichten telecommunicatiediensten. Verschuldigdheid van de btw ontstaat op het moment van het verrichten van de dienst, of het eerdere moment van vooruitbetaling voor die dienst. Bij single-purpose telefoonkaarten vormt de telefoonkaart in feite het tastbare bewijs van de vooruitbetaling voor de toekomstige levering van telecommunicatiediensten. De maatstaf van heffing is hetgeen het telecombedrijf ontvangt voor de door hem verkochte single-purpose telefoonkaart. Bij rechtstreekse verkoop door een telecombedrijf aan de klant zal dit veelal de nominale waarde van de telefoonkaart zijn.

Als een afnemer het beltegoed van een single-purpose telefoonkaart niet (geheel) gebruikt leidt dit niet tot een recht op teruggaaf van btw.

2.2 Multi-purpose telefoonkaarten

De verkoop van een multi-purpose telefoonkaart vormt op zichzelf geen belastbaar feit voor de btw. Op het moment van de verkoop zijn niet alle noodzakelijke elementen van de toekomstige belastbare feiten bekend. Het is

van tevoren niet bekend of men alleen telecommunicatiediensten, of ook andere prestaties afneemt. Bij multi-purpose telefoonkaarten ontstaat de verschuldigdheid van btw op het moment van gebruik van het tegoed voor de betaling van een telecommunicatie- of een andere prestatie. Het telecombedrijf moet btw voldoen over de door hem daadwerkelijk verrichte telecommunicatiedienst en eventuele andere door hem op eigen naam verrichte belaste prestaties. De maatstaf van heffing is het bedrag waarmee het tegoed voor de telecommunicatiedienst en eventuele andere prestaties wordt afgewaardeerd. De maatstaf van heffing kan uiteindelijk niet meer bedragen dan het bedrag dat door het telecombedrijf van de klant is ontvangen voor de multi-purpose telefoonkaart.

In de praktijk is niet altijd eenvoudig vast te stellen wie een contentdienst aan een klant verstrekt. Dit zal veelal de contentleverancier zijn maar dat kan onder omstandigheden ook het telecombedrijf zijn. Een eventuele discussie over wie de contentdienst aan de klant verricht, doet niet af aan het feit dat de contentleverancier zelf verantwoordelijk is voor zijn btw-verplichtingen. Dit betekent dat de contentleverancier gehouden is de btw te voldoen wegens de door hem verrichte belaste contentdienst. Dit geldt ook als de vergoeding bij de eindafnemer door een telecombedrijf namens een derde (bijvoorbeeld (content)leverancier) wordt geïnd. De maatstaf van heffing is het bedrag dat de klant betaalt voor de contentdienst of de andere prestatie.

Voor (uiteindelijk) vervallen tegoed van een multi-purpose telefoonkaart bestaat geen verschuldigdheid van btw.

3. Verkoop telefoonkaarten via andere verkoopkanalen

3.1 Single-purpose telefoonkaarten

Een telecombedrijf kan een single-purpose telefoonkaart rechtstreeks of via één of meer andere verkoopkanalen (hierna: distributeurs) aan de klant verkopen. Daarbij moet onderscheid worden gemaakt tussen distributeurs die optreden op eigen naam en voor eigen rekening en distributeurs die niet op eigen naam en niet voor eigen rekening (maar op naam en voor rekening van hun principaal) optreden (agenten). Kenmerken van een agent zijn bijvoorbeeld dat:

- de principaal de klantenprijs van de telefoonkaart bepaalt;
- de agent geen voorraadrisico loopt;
- de zorgplicht voor de te verrichten telecommunicatiediensten bij de principaal ligt;
- de telecommunicatiedienst wordt geleverd door de principaal aan de klant;
- de vergoeding van de agent veelal (mede) afhankelijk is van het aantal verkochte telefoonkaarten.

Een agent verricht een btw-belaste distributiedienst bij de verkoop van telecommunicatiediensten. Deze dienst kan verricht worden aan het telecombedrijf of aan andere distributeurs. De vergoeding voor deze dienstverlening bestaat uit de provisie (hetgeen in de praktijk veelal neerkomt op een percentage van de waarde van de vouchers die de agent voor rekening en risico van het telecombedrijf heeft verkocht), ook wel marge genoemd.

Als een distributeur optreedt op eigen naam en voor eigen rekening dan blijkt uit het arrest van het HvJ van 3 mei 2012, zaak C-520/10 (Lebara) dat het telecombedrijf een telecommunicatiedienst verricht aan de distributeur. Het telecombedrijf dat de single-purpose telefoonkaart verkoopt is btw verschuldigd over de van de distributeur ontvangen vergoeding voor de kaart. De distributeur is vervolgens btw verschuldigd over zijn voor de verkoop van een

single-purpose telefoonkaart ontvangen vergoeding. Als de huidige praktijk afwijkt van de in het hiervoor genoemde arrest beschreven heffingsmethodiek, hebben de telecombedrijven en distributeurs van single-purpose telefoonkaarten tot 1 juli 2013 de tijd om deze aan te passen.

3.2 Multi-purpose telefoonkaarten

Een telecombedrijf kan een multi-purpose telefoonkaart rechtstreeks of via één of meer distributeurs aan de klant verkopen. Deze distributeurs van multi-purpose telefoonkaarten zijn niet aan te merken als afnemer of verstrekker van telecommunicatiediensten of commissionair. De distributeur verricht in die gevallen geen telecommunicatiedienst of een andersoortige dienst aan de klant. Het is het telecombedrijf dat op eigen naam een telecommunicatiedienst verricht aan de klant. De distributeur verricht een met btw belaste verkoopondersteunende/distributiedienst aan het telecombedrijf of aan een voorgaande distributeur. De vergoeding voor deze dienstverlening bestaat uit de provisie (hetgeen in de praktijk veelal neerkomt op een percentage van de waarde van de vouchers die de distributeur voor rekening en risico van het telecombedrijf heeft verkocht), ook wel marge genoemd.

Op dit punt is sprake van een beleidswijziging. In het besluit van 19 juli 1995, nr. VB94/2220 stond namelijk dat de verkoop van chipkaarten een vrijgestelde handeling is op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel i, van de wet. De reden voor deze beleidswijziging is dat de verstrekking van de telefoonkaart slechts een onzelfstandig onderdeel uitmaakt van de prestatie bestaande uit de verstrekking van (in hoofdzaak) telecommunicatiediensten. In die zin is niet relevant of de telefoonkaart een waardepapier is in de zin van artikel 11, eerste lid, onderdeel i, onder 2^o, van de wet. De distributeur vervult namelijk een dienst die de verkoop en distributie ondersteunt van telecommunicatiediensten. Dit verschilt wezenlijk van een handeling met betrekking tot een waardepapier. Deze wijziging geldt voor de diensten die distributeurs van telefoonkaarten met inzag van 1 juli 2013 verrichten.

Ten slotte merk ik op dat het telecombedrijf btw moet voldoen over de door hem daadwerkelijk verrichte telecommunicatiedienst en eventuele andere door hem op eigen naam verrichte belaste prestaties. De maatstaf van heffing is het bedrag waarmee het tegoed voor de telecommunicatiedienst en eventuele andere prestaties wordt afgewaardeerd. Bij volledig verbruik van de multi-purpose telefoonkaart bestaat de totale vergoeding uit de nominale waarde van de multi-purpose telefoonkaart, of uit hetgeen de klant uiteindelijk heeft betaald voor de multi-purpose telefoonkaart¹.

4. Verkoop abonnementen voor mobiel telefoon- en internetverkeer door telecombedrijf rechtstreeks aan de klant

Bij veel van de abonnementen voor mobiel telefoon- en internetverkeer betaalt de abonnee maandelijks een bedrag voor een bepaald aantal (maximum) af te nemen belminuten/sms-berichten/internetdata. Het gaat hierbij om zogenoemde bel/sms/internetbundels. Indien de abonnee meer belt of sms't dan zijn bel/sms-bundel, dan moet hij bijbetalen. Met dergelijke abonnementen kunnen zonder bijbetaling alleen telecommunicatiediensten worden afgenomen. Op het moment van betalen van het abonnement staan daarom alle overige relevante elementen van het belastbare feit (de dienstverrichter, afnemer, het tarief) vast. De betaling van deze abonnementen is dan ook een vooruitbetaling voor een te verrichten telecommunicatiedienst. In de meeste gevallen wordt een factuur opgesteld. Verschuldigdheid van btw ontstaat dan op het moment van dienstverrichting of zoveel eerder als de betaling plaatsvindt. Als over niet

¹ De uitspraak van Rechtbank Haarlem van 28 september 2011, nr. 10/2185 en de uitspraak van Gerechtshof Amsterdam van 22 november 2012, nr. 11/00848 doen hier niet aan af.

gebruikt bel/sms/internettegoed btw is voldaan, bestaat geen recht op teruggaaf daarvan.

Er bestaan ook abonnementen voor mobiel telefoon- en internetverkeer waarmee naast telecommunicatiediensten andere prestaties, bijvoorbeeld contentdiensten, kunnen worden afgenomen zonder dat daarvoor hoeft te worden bijbetaald (althans zolang de limiet van het abonnement nog niet is overschreden). Dergelijke abonnementen gelden als multi-purpose. Zoals hiervoor in paragraaf 2.2 beschreven, moet het telecombedrijf en de contentleverancier dan btw voldoen over de door hen verrichte diensten op het moment dat de diensten worden verricht. Over (uiteindelijk) vervallen tegoed is bij een multifunctioneel abonnement geen btw verschuldigd.

5. Verkoop abonnementen via andere verkoopkanalen

Andere ondernemers dan een telecombedrijf (bijvoorbeeld een belwinkel) kunnen ook abonnementen voor mobiel telefoon- of internetverkeer verkopen. Deze andere ondernemers verrichten een met btw belaste dienst die de verkoop en distributie ondersteunt van het telecombedrijf. De ondernemer dient btw te voldoen over zijn marge/provisie voor deze verkoopondersteunende dienst.

6. Ingetrokken regelingen

Het besluit van 19 juli 1995, nr. VB94/2220 is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

In het verleden hebben ook andere publicaties met een beleidsmatig karakter plaatsgevonden over de heffing van btw ten aanzien van telefoonkaarten. Om onduidelijkheid te voorkomen over de vraag of dergelijke publicaties nog geldend beleid bevatten, trek ik deze publicaties collectief in met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

7. Inwerkingtreding en slotbepaling

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 25 januari 2013.

De staatssecretaris van Financiën,

F.H.H. Weekers.