

Een einde aan de brandstofpassendiscussie?

BTW-bulletin 2023/9

Onlangs heeft het BTW-comité zich in Working Paper 1046 wederom uitgelaten over de btw-gevolgen van het arrest Vega International, C-235/18 (Vega). Het BTW-comité lijkt een brede uitleg van Vega voor te staan, maar meent dat de impact van Vegakan worden beperkt door toepassing van de commissioairsfictie. In deze bijdrage bespreken wij de strekking van Working Paper 1046 en vergelijken wij de aangedragen oplossing met het Nederlands goedkeurend beleid op dit punt.

Context

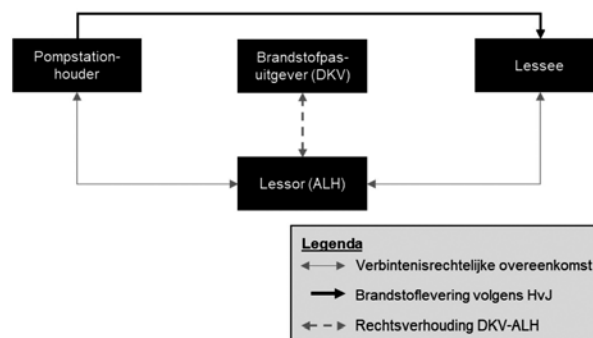
Working Paper 1046 staat niet op zichzelf, maar vormt het sluitstuk van de evaluatie van Vega door het BTW-comité en de VAT Expert Group (VEG) in Working Papers 1008, 1020 en 1046. Daarnaast is Vega door het BTW-comité geanalyseerd binnen de context van het opladen van elektrische voertuigen (zie Working Papers 969 en 1012). Gelet op de gelijkenissen tussen de leveringen van elektriciteit/brandstof aan voertuigen met gebruikmaking van laad-/brandstofpassen, bespreken wij ook laatstgenoemde Working Papers.

Auto Lease Holland & Vega International

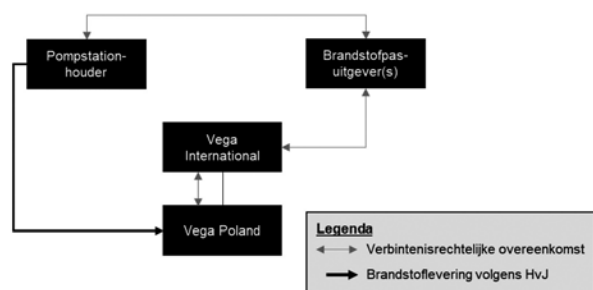
Vega vormt een herbevestiging van de lijn die door het HvJ in Auto Lease Holland, C-185/01 (ALH) is ingezet. In ALH besliste het HvJ dat pompstationhouders rechtstreeks brandstof leveren aan de persoon wiens auto wordt bijgetankt (in casu lessees), ook al wordt de brandstof contractueel achtereenvolgens aan en door de lessor (ALH) geleverd. Dat de lessees op vertoon van een DKV-brandstofpas op naam en voor rekening van ALH brandstof kopen, schuift het HvJ terzijde. In plaats daarvan definieert het HvJ een 'contractloze rechtsbetrekking' (Van Doesum, Cornielje en Van Kesteren, *WFR* 2022/194) tussen pompstationhouders en lessees, op basis van de volgende gezichtspunten:

- de lessee kan naar eigen inzicht 'de kwaliteit, de hoeveelheid en het tijdstip' van de tankbeurt bepalen;
- de lessee beslist over het gebruik van brandstof; en
- de lessee draagt economisch de brandstofkosten en ALH schiet 'slechts' de brandstofkosten voor (ALH, r.o. 34-36).

Bijgevolg heeft ALH nooit als eigenaar over de brandstof kunnen beschikken, aldus het HvJ.



Naar analogie van ALH beslist het HvJ in Vega dat een moedermaatschappij (Vega International) geen afnemer is van brandstof die is getankt door werknemers van een van haar dochtermaatschappijen (Vega Poland). Dat Vega Poland brandstof tankte met gebruikmaking van tankpassen die door Vega International bij derden waren ingekocht (en Vega International dus in eerste instantie de brandstofkosten belooft), doet hier niet aan af (Vega, r.o. 34-38). In aanvulling op ALH overweegt het HvJ dat de prestatie van Vega International moet worden gekwalificeerd als btw-vrijgestelde kredietverlening. Voor verdere details verwijzen wij naar de bijdrage van Zutt en Mobach (*BTW-bulletin* 2019/46).

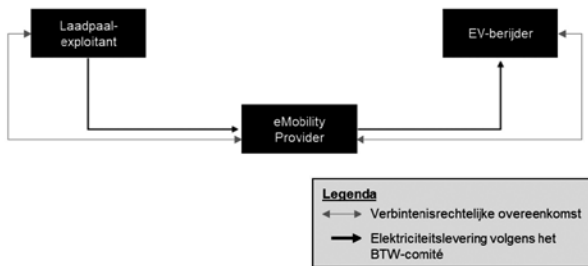


Zienswijze(n) VAT Expert Group & BTW-comité

Als gevolg van de door het HvJ gedefinieerde contractloze rechtsbetrekking (tussen de pompstationhouder en de brandstofpashouder) ontstaat een opmerkelijke situatie waarin marktpartijen een goed of dienst contractueel menen te leveren, maar dat vanuit btw-perspectief niet doen, terwijl hun facturatiwijze hoogstwaarschijnlijk zal stroken met de contractuele opzet. Bijgevolg kan de onderkenning van een contractloze rechtsbetrekking tot onterecht gefactureerde en niet-aftekbare btw bij belastingplichtigen leiden, terwijl in de basis geen sprake van een verlies aan belastinginkomsten is. Dat het BTW-comité het uitstralings-effect van ALH/Vega heeft onderzocht, verbaast ons dan ook niet. In 2019 en 2021 verschenen respectievelijk Working Paper 969 en 1012 waarin het BTW-comité de eventuele toepassing van ALH/Vega heeft besproken ter zake van energieleveranties aan elektrische voertuigen (EV'en). Veelal wordt de elektriciteit in dergelijke situaties niet direct afgenomen van de laadpaalexploitant, maar via een zogenoemde 'eMobility-provider' die openbare laadpaalnetwerken voor

¹ Jelle Boonstra MSc is thans werkzaam als belastingadviseur bij PwC en wetenschappelijk docent aan de Erasmus Universiteit Rotterdam. Carmen Noorlander MSc is belastingadviseur bij Mazars N.V.

de EV-berijder ontsluit zonder tijdrovende identificatieprocedures en dergelijke.



Het BTW-comité meent in Working Papers 969/1012 dat een analoge toepassing van ALH/Vega in principe niet mogelijk is omdat:

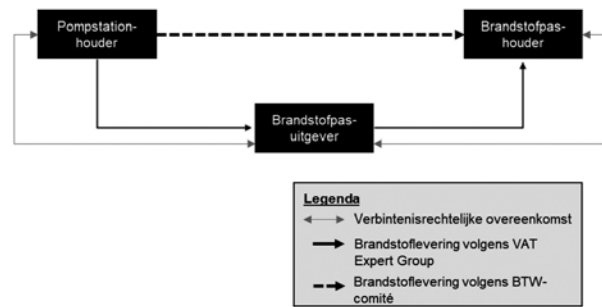
- de eMobility-provider en de EV-berijder op eigen naam en voor eigen rekening optreden, terwijl de lessee in naam en voor rekening van ALH brandstof inkocht;
- de eMobility-provider aanvullende diensten verricht zoals de terbeschikkingstelling van een app; en
- geen elektriciteit kan worden geleverd zonder gebruikmaking van de app van de eMobility-provider.

Bijgevolg meent het BTW-comité dat de eMobility-provider (doorgaans) als wederverkoper ex art. 14(1) Btw-richtlijn kwalificeert.

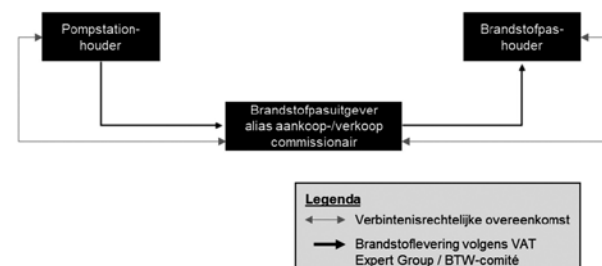
Daaropvolgend is een soortgelijk onderzoek uitgevoerd op het gebied van brandstoppassen in Working Papers 1008, 1020 en 1046. Alvorens zelf een standpunt in te nemen, heeft het BTW-comité de VEG gevraagd om hun visie op dit punt. In de daaropvolgende analyse onderscheidt de VEG de gangbaarste bedrijfsmodellen in de sector, zijnde:

- het wederverkopermodel; en
- het commissionairmodel.

Ad a: in feite trekt de VEG de ingezette lijn van het BTW-comité in Working Papers 969 en 1012 door naar brandstoppassen. In die zin dat een contractloze rechtsbetrekking niet al te snel moet worden aangenomen, omdat marktdeelnemers – in tegenstelling tot ALH – doorgaans op eigen naam en voor eigen rekening optreden. Daarnaast worden in iedere schakel binnen de bedrijfsketen aparte prijsafspraken en betalingstermijnen overeengekomen en gaat het bedrijfsrisico voor de brandstof achtereenvolgens over van de pompstationhouder naar de brandstofuitgever en tot slot naar de brandstofpashouder (zie VEG-presentatie <https://circabc.europa.eu/ui/group/cb1eaff7-eedd-413d-ab88-94f761f9773b/library/dbc22ed9-fcdb-485b-bc90-e9a16a6c4a9f/details>). Het BTW-comité deelt deze conclusie niet en betoogt in Working Paper 1046 dat ALH/Vega qua bedrijfsmodel zodanig overeenkomen met het wederverkopermodel dat een breder toepassingsbereik van ALH/Vega aannemelijk lijkt. Hierbij acht het BTW-comité van doorslaggevend belang dat de wederverkoper nimmer als eigenaar over de brandstof kan beschikken (Working Paper 1046, p. 6).



Ad b: de VEG voorziet dat de brandstofpasuitgevers als aankoop- dan wel verkoopcommissionair kunnen kwalificeren (art. 14(2) Btw-richtlijn). Om van een aan-/verkoopcommissionair te kunnen spreken, dient de brandstofpasuitgever in eigen naam maar op order en voor rekening van de principaal te handelen. De principaal kan de brandstofpashouder (aankoopcommissionairmodel) of de pompstationhouder (verkoopcommissionairmodel) zijn. Het gevolg van de toepassing van de commissionairsfictie is dat respectievelijk aan en door de commissionair twee identieke (en elkaar opvolgende) goederenleveringen worden verricht, ook al is sprake van een directe levering van de pompstationhouder aan de brandstofpashouder. Bij een dergelijk bedrijfsmodel ziet het BTW-comité – anders dan bij een wederverkopermodel – wél aanleiding om een (weliswaar fictieve) levering aan en door de brandstofpasuitgever aan te nemen.



Verhouding tot het Nederlands goedkeurend beleid

In het vervolg van deze bijdrage bespreken wij hoe het Nederlands beleid voor brandstof-/laadpassen zich verhoudt tot de (overigens niet-bindende) zienswijzen van het BTW-comité en de VEG en ten slotte of eventuele aanpassing van dit beleid naar onze mening wenselijk is.

Goedkeuring

De Staatssecretaris van Financiën heeft de impact van ALH destijds door middel van goedkeurend beleid ingeperkt door brandstofkosten weliswaar als doorlopende post te beschouwen, maar brandstofpasuitgevers evenwel als fictieve afnemers van brandstof aan te merken (BLKB2018/84956, paragraaf 4.1). Toepassing van deze goedkeuring is mogelijk als aan een drietal cumulatieve voorwaarden wordt voldaan. Zo schrijft de goedkeuring voor dat de brandstofpasuitgever brandstofkosten tegen de kostprijs moet doorberekenen/factureren.

Hoewel wij de goedkeuring als een welkome maatregel beschouwen voor de praktijk, plaatsen wij de volgende kanttekeningen:

- Toepassing van de goedkeuring is niet altijd realistisch omdat het brandstofpasuitgevers dwingt tot de openbaarmaking van mogelijk concurrentiegevoelige informatie over brandstofinkooprijzen. Dat is ongunstig in gevallen waarin brandstofpasuitgevers hun winstmarge geheel/gedeeltelijk behalen op volumekortingen die met de pompstationhouder zijn afgesproken.
- Vanzelfsprekend heeft de goedkeuring geen Unierechtelijke basis en is bijgevolg niet door andere EU-lidstaten geïmplementeerd. Richtlijnconform interpretatief beleid zou wat ons betreft wenselijk én mogelijk zijn op basis van de zienswijze(n) van de VEG en het BTW-comité.
- Gelet op het karakter van de goedkeuring zou kunnen worden geconcludeerd dat de Staatssecretaris van Financiën van mening is dat brandstofpasuitgevers krachtens de Wet OB 1968 geen (fictieve) afnemers kunnen zijn, terwijl de VEG en het BTW-comité menen dat dit wel mogelijk is.

Naar onze mening is het daarom zinvol om te bespreken of de overwegingen van de VEG en het BTW-comité in Nederlands beleid kunnen worden vervat (in aanvulling op de bestaande goedkeuring).

Wederverkopermodel

Indien brandstofpasuitgevers als wederverkopers van brandstof worden aangemerkt ex art. 3 lid 1 Wet OB 1968 (lees: een beperkte uitleg van ALH/Vega), strookt de rechtsbetrekking met de verbintenisrechtelijke relatie. Omdat in dat geval geen sprake is van een contractloze rechtsbetrekking, zal de rechtszekerheid van marktdeelnemers worden vergroot. Ook worden voornoemde kanttekeningen bij de huidige goedkeuring nagenoeg weggenomen. Dat de VEG een enge uitleg van ALH/Vega voorstaat, achten wij dan ook wenselijk en bovendien in lijn met de visie van het BTW-comité op het gebied van laadpassen (Working Papers 969/1012).

Desalniettemin meent het BTW-comité in Working Paper 1046 dat ALH/Vega breed uitgelegd moet worden. Dit betekent dat het BTW-comité de kwalificatie van de brandstofpasuitgever tot wederverkoper weliswaar niet uitsluit, maar een contractloze rechtsbetrekking tussen pompstationhouder en brandstofpashouder aannemelijker acht.

Of en in hoeverre een brandstofpasuitgever al dan niet als wederverkoper kwalificeert, is daarmee een lastige en genuanceerde toets, die bovendien al complex was vanwege de grote diversiteit aan contractuele afspraken en leveringsketens binnen de laad-/brandstofpassensector. Bovendien zal deze toets onder andere moeten worden aangelegd door marktdeelnemers die zowel brandstof- als laadpassen uitgeven en voor wat betreft de uitgifte van laadpassen wél door het BTW-comité als wederverkopers worden beschouwd. Op dit punt biedt het huidig Nederlands beleid geen soelaas, omdat dit sec van goedkeurende (niet-interpretatieve) aard is.

In dat kader merken wij op dat Duitsland en Oostenrijk interpretatief beleid hebben ingevoerd, op basis waarvan de brandstofpasuitgever al dan niet als wederverkoper kwalificeert (respectievelijk BMFv.15.06.2004-IVB7-S7100-125/04BStBI2004I605 en 094501/58-IV/9/00). De introductie van een dergelijke 'safe haven' als aanvulling op het bestaande goedkeurende beleid zou naar onze mening de diversiteit aan contractuele afspraken en leveringsketens binnen de laad-/brandstofpassensector beter weerspiegelen, de rechtszekerheid van marktdeelnemers vergroten en meer recht doen aan de Btw-richtlijn.

Volledigheidshalve merken wij op dat de Duitse safe haven niet ongewijzigd kan worden overgenomen, omdat een van de voorwaarden niet strookt met het hierna te bespreken 'Reizigersarrest' (HR 19 september 2014, ECLI:NL:HR:2014:2678). Daarbij is bovendien van belang dat Duitsland voornemens is dit beleid te actualiseren.

Commissionairmodel

Het BTW-comité meent dat de impact van ALH/Vega kan worden beperkt door toepassing van het commissionairmodel. Wij vragen ons echter af of dit model binnen de context van de Nederlandse praktijk het gewenste effect heeft. In het Reizigersarrest heeft de HR namelijk beslist dat geen sprake kan zijn van commissionairstransacties wanneer de principaal zelf namens de commissionair handelt zonder van tevoren een order tot koop of verkoop aan de commissionair te hebben gegeven. In het Reizigersarrest was het de reiziger zelf die in de winkel een keuze heeft gemaakt om tot aankoop over te gaan en dat ook aanstonds heeft gedaan, waarin volgens de HR ligt besloten dat de reiziger niet van tevoren een order tot aankoop aan de commissionair heeft gegeven.

Wanneer wij de situatie uit het Reizigersarrest vergelijken met de brandstofpassenpraktijk, betwijfelen wij of brandstofpasuitgevers als aankoopcommissionair kunnen kwalificeren, nu gebruikelijk is dat de principaal uit het aankoopcommissionairmodel (de brandstofpashouder) bij de pompstationhouder op eigen initiatief de brandstofleveringsketen in gang zet. Daarmee lijkt het ons niet vanzelfsprekend dat de brandstofpasuitgever heeft gehandeld op order en voor rekening van de brandstofpashouder.

Eenzelfde redenering kan wat ons betreft worden gevolgd voor de kwalificatie van de brandstofpasuitgever als verkoopcommissionair. De levering van de brandstof door de pompstationhouder wordt getriggerd doordat de brandstofpashouder besluit te gaan tanken, waarbij de pompstationhouder direct overgaat tot de levering van brandstof. Ook in dat geval kan gelet op het Reizigersarrest worden beargumenteerd dat in de omstandigheden besloten ligt dat de principaal (de pompstationhouder) zelf optreedt namens de brandstofpasuitgever en niet van tevoren een order tot aankoop aan de brandstofpasuitgever heeft gegeven. Daardoor is het naar onze mening niet zeker of het commissionairmodel door brandstofpasuitgevers in Nederland zou kunnen worden toegepast, ook niet aan de hand van eventueel goedkeurende beleid van de Staatssecretaris van Financiën.

Conclusie en aanbevelingen

Het BTW-comité lijkt weliswaar een brede uitleg van ALH/Vega voor te staan voor de btw-behandeling van brandstofleveringen met gebruikmaking van brandstofpassen, maar meent dat de impact van Vega kan worden beperkt door toepassing van de commissionairsfictie.

De brede uitleg van ALH/Vega lijkt op gespannen voet te staan met de eerdere zienswijze van het BTW-comité op het gebied van elektriciteitsleveringen aan voertuigen. Daarnaast verhoudt de impactbeperkende suggestie (lees: commissionairsfictie) van het BTW-comité zich lastig tot het Reizigersarrest.

Wij zien graag dat Nederland het goedkeurende beleid voor brandstof-/laadpassen uitbreidt met interpretatief beleid (safe haven(s)) naar Duits/Oostenrijks model, zodat het beleid de diversiteit aan contractuele afspraken en leveringsketens binnen de laad-/brandstofpassensector beter weerspiegelt. Bovendien heeft de huidige goedkeuring (vanzelfsprekend) geen richtlijnbasis en dwingt het tot openbaarmaking van mogelijk concurrentiegevoelige informatie over de brandstofinkooprijzen.

Bij de invulling van dit interpretatieve beleid moeten de overwegingen van het BTW-comité, de VEG en EU-lidstaten met vergelijkbaar beleid in aanmerking worden genomen. Op die manier kan ten minste een einde aan (het begin van) de brandstofpassendiscussie worden gemaakt.