

## De strijd om een btw-neutrale behandeling van e-books duurt nog even voort

Mr. R. Vos en mr. R. Jeronimus, datum 16-02-2019

**Datum**

16-02-2019

**Auteur**

Mr. R. Vos en mr. R. Jeronimus<sup>[1]</sup>

**Auteursprofiel**

[R. Jeronimus](#)

[R. Vos](#)

**Folio weergave**

[Download gedrukte versie \(PDF\)](#)

**JCDI**

JCDI:ADS13696:1

**Vakgebied(en)**

Belastingrecht algemeen (V)

In *BTW-bulletin* 2015/67 ('E-book: een ongelijke strijd in btw-tarifiering of niet?) kwamen wij tot de conclusie dat de belastingplichtige geduldig moest afwachten tot de Europese politiek een einde zou maken aan het verschil in btw-behandeling tussen fysieke boeken en e-books. Het heeft tot 2 oktober 2018 geduurd om op Europees niveau overeenstemming te bereiken over een voorstel waarbij de lidstaten een verlaagd of nultarief kunnen invoeren op elektronische publicaties. Op elektronische en fysieke publicaties kan nu dus hetzelfde btw-tarief worden toegepast. De Nederlandse politiek heeft aangegeven het verlaagde tarief voor elektronische boeken, kranten en tijdschriften nog steeds per 1 januari 2020 aan te willen passen.

In dit artikel gaan wij opnieuw in op de btw-behandeling van elektronische en fysieke publicaties. Welke rechtsbescherming genieten belastingplichtigen in het jaar 2019 in deze ontstane btw-situatie? En is op dit moment sprake van een schending van de fiscale neutraliteit?

Mr. R. Vos en mr. R. Jeronimus<sup>[1]</sup>

### De weg naar een gelijke btw-tarifiering

In het verleden bepaalde de Btw-richtlijn dat lidstaten een verlaagd btw-tarief mochten toepassen op publicaties op alle fysieke dragers. Het verlaagde tarief kon **niet** worden toegepast op langs elektronische weg geleverde publicaties, hiervoor gold het normale btw-tarief.

Vervolgens voerden Frankrijk en Luxemburg per 1 januari 2012 een verlaagd btw-tarief in van 5,5%, respectievelijk 3% voor e-books. De Europese Commissie kwam tegen beide lidstaten in actie en was van mening dat het verlaagde btw-tarief voor e-books in strijd was met de Btw-richtlijn, hetgeen leidde tot inbreukprocedures bij het HvJ.

De uitkomst van deze procedures was helder. Het HvJ besliste dat Frankrijk en Luxemburg met de invoering van het verlaagde btw-tarief op de levering van digitale of elektronische boeken, de verplichtingen die waren neergelegd in de artt. 96 en 98 Btw-richtlijn, de bijlagen II en III bij deze richtlijn en de zogeheten Uitvoeringsverordening van de Btw-richtlijn niet nakwamen en niet konden worden toegelaten.

Het HvJ baseerde zich daarbij op de letterlijke tekst en de bedoeling van de regelingen. In deze regelingen stond nu eenmaal dat langs elektronische weg verrichte diensten expliciet zijn uitgesloten van het verlaagde btw-tarief.

Medio 2015 kwam de Commissie met de mededeling over de strategie voor een digitale eengemaakte markt voor Europa waarbij lidstaten zou worden toegestaan de btw-tarieven voor langs elektronische weg geleverde publicaties af te stemmen op de lagere btw-tarieven voor publicaties die op fysieke dragers werden geleverd. Deze visie van de Commissie is in het jaar 2016 verder uitgewerkt in het btw-actieplan dat deel uitmaakte van een btw-pakket 'digitale eengemaakte markt'.

Naast het voorstel over e-publicaties bevatte dat voorstel ook wijzigingen ten aanzien van grensoverschrijdende handel, bestrijding van btw-fraude en een plan voor eerlijke mededinging tussen EU-bedrijven.

Begin 2017 vond binnen de Raad Economische en Financiële Zaken het eerste debat plaats over de aanpassing van btw-tarieven voor e-publicaties. In de raad voerden de ministers een oriënterend debat over het voorstel verlaagde btw-tarieven toe te passen op elektronische publicaties. Medio 2017 én medio 2018 werden compromisvoorstellen over btw voor e-publicaties voorgelegd, besproken, maar tot een akkoord kon de raad (nog) niet komen.

Het duurde uiteindelijk tot 2 oktober 2018 voordat de raad het eens werd over een voorstel waarbij de lidstaten het verlaagde of sterk verlaagde btw-tarief of zelfs een nultarief kunnen gaan toepassen op elektronische publicaties, waardoor het mogelijk wordt de btw-regels voor elektronische en fysieke publicaties op elkaar af te stemmen.

Op 6 november 2018 kwam er voor het eerst duidelijkheid: de Btw-richtlijn moest worden gewijzigd en artt. 98 en 99 Btw-richtlijn zijn als volgt aangepast. In art. 98 lid 2 Btw-richtlijn:

*“De verlaagde tarieven zijn niet van toepassing op langs elektronische weg verrichte diensten, met uitzondering van diensten die onder bijlage III, punt 6, vallen.”*

Aan art. 99 Btw-richtlijn wordt het volgende lid toegevoegd:

*“3. In afwijking van de leden 1 en 2 van dit artikel, en in aanvulling op de in artikel 98, lid 1, bedoelde tarieven, mogen de lidstaten die op 1 januari 2017 overeenkomstig het Unierecht verlaagde tarieven toepasten die lager zijn dan het in dit artikel vastgestelde minimum, of vrijstellingen met recht op aftrek van voorbelasting verleenden voor de levering van bepaalde in bijlage III, punt 6, bedoelde goederen, dezelfde btw-behandeling ook toepassen wanneer die levering langs elektronische weg wordt verricht, als bedoeld in bijlage III, punt 6.”*

In bijlage III wordt punt 6 vervangen door:

*“levering, ook bij uitleening door bibliotheken, van boeken, kranten en tijdschriften, ofwel op fysieke dragers of langs elektronische weg, of op beide wijzen (met inbegrip van brochures, folders en soortgelijk drukwerk, albums, platen-, teken- en kleurboeken voor kinderen, gedrukte of geschreven muziekpartituren, landkaarten en hydrografische en soortgelijke kaarten), voor zover niet uitsluitend of hoofdzakelijk bestaand uit reclamemateriaal of uit video-inhoud of beluisterbare muziek;”*

Deze wijziging van de Btw-richtlijn is inmiddels in werking getreden.

## Implementatie verlaagde tarief in Nederland

Met de aanpassing van de Btw-richtlijn is het voor Nederland (en andere lidstaten) mogelijk op de levering van elektronische boeken, kranten en tijdschriften het verlaagde tarief toe te passen. Aangezien sinds 1 januari 2015 de btw op alle langs elektronische weg verrichte diensten geheven wordt in de lidstaat waar de klant is gevestigd, is het voor de Nederlandse consument wachten op actie vanuit de wetgever.

Het is met de name de vraag waarom de aanpassing van het tarief nog niet heeft plaatsgevonden. Het kabinet heeft zich tot dusverre slechts beperkt uitgelaten over de btw-verlaging en het tijdspad om het verlaagde tarief te implementeren. Dit is met name opmerkelijk omdat het juist Nederland was die zich als voortrekker heeft gepresenteerd voor toepassing van het verlaagde tarief op e-publicaties binnen Europa.

Nu de Nederlandse implementatie niet heeft plaatsgevonden én het onduidelijk is wanneer het verlaagde tarief wordt doorgevoerd, ontstaat er onzekerheid bij de belastingplichtige.

## Schending fiscale neutraliteit en e-publicaties vóór aanpassingen Btw-richtlijn?

Zoals ook beschreven in *BTW-bulletin* 2015/67 brengt het beginsel van gelijke behandeling in de zin van de fiscale neutraliteit met zich mee dat vergelijkbare situaties niet verschillend en verschillende situaties niet gelijk worden behandeld, tenzij een dergelijke behandeling objectief gerechtvaardigd is (arresten van 12 november 2014, Guardian Industries en Guardian Europe/Commissie, zaak C-580/12, punt 51, en 4 mei 2016, Pillbox 38, zaak C-477/14, punt 35).

Volgens vaste rechtspraak van het HvJ moeten de onderscheidende kenmerken van situaties en de eventuele vergelijkbaarheid van die situaties worden bepaald en beoordeeld tegen de achtergrond van het voorwerp en het doel van de betrokken bepalingen (zie in die zin het arrest van 16 december 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine e.a., zaak C-127/07, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

Vervolgens moet eventuele vergelijkbaarheid worden bepaald en worden beoordeeld in het licht van de doelstellingen die de wetgever heeft willen bereiken door de lidstaten de mogelijkheid te bieden een verlaagd btw-tarief toe te passen op de levering van elektronische publicaties.

Wanneer een verschil in behandeling tussen twee vergelijkbare situaties wordt vastgesteld, wordt het beginsel van gelijke behandeling niet geschonden voor zover dat verschil gerechtvaardigd is (zie in die zin arrest van 16 december 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine e.a., zaak C-127/07, punt 46).

Dat is volgens vaste rechtspraak van het HvJ het geval wanneer het verschil in behandeling verband houdt met een wettelijk toelaatbaar doel dat wordt nagestreefd door de maatregel die ertoe leidt dat een dergelijk verschil wordt ingevoerd en dit verschil in verhouding staat tot dat doel (zie in die zin arresten van 17 oktober 2013, Schaible, zaak C-101/12, punt 77, en 22 mei 2014, Glatzel, zaak C-356/12, punt 43).

In het arrest van 7 maart 2017, RPO, zaak C-390/15 oordeelde het HvJ dat de levering van digitale publicaties op fysieke dragers en de levering van digitale publicaties langs elektronische weg **vergelijkbare situaties betreffen**. In zoverre is

sprake van een schending van de fiscale neutraliteit, *tenzij* deze gerechtvaardigd is.

Zoals ook al eerder door het HvJ kenbaar gemaakt in de inbreukprocedures tegen Frankrijk en Luxemburg, bood de Btw-richtlijn **destijds** geen uitkomst om een verlaagd tarief te hanteren als het ging om de levering van digitale of elektronische boeken. Het HvJ besliste namelijk in deze zaken dat door de door Frankrijk en Luxemburg ingevoerde verlaagde btw-tarieven op de levering van digitale of elektronische boeken, de verplichtingen van de Btw-richtlijn niet werden nageleefd. Een verlaagd tarief werd daarmee niet toegestaan.

Het hof herhaalde (in andere bewoordingen) deze eerdere visie in RPO, zaak C-390/15. Het hof zag in maart 2017 nog steeds dat geen sprake was van een schending van de fiscale neutraliteit omdat de Btw-richtlijn, gelezen in samenhang met punt 6 van bijlage III, ertoe leidde dat lidstaten niet de mogelijkheid hadden een verlaagd btw-tarief toe te passen op de levering van digitale boeken langs elektronische weg, terwijl die mogelijkheid wel bestaat voor de levering van fysieke boeken.

## Schending fiscale neutraliteit ná aanpassingen Btw-richtlijn

Nu het HvJ reeds heeft bevestigd dat de levering van digitale publicaties op fysieke dragers en de levering van digitale publicaties langs elektronische weg **vergelijkbare situaties betreffen** is doorslaggevend of de eerdergenoemde rechtvaardiging ná aanpassing van de Btw-richtlijn nog stand houdt.

Zoals beschreven nam het hof een rechtvaardiging aan omdat de Btw-richtlijn de lidstaten geen mogelijkheid bood een verlaagd btw-tarief toe te passen op de levering van digitale boeken. Met de aanpassing van de Btw-richtlijn, te weten de artt. 98, 99 en Bijlage III van de Btw-richtlijn, is de situatie volledig anders geworden.

Als nu naar de letterlijke tekst en de bedoeling van de nieuwe regelingen wordt gekeken dan zijn de langs elektronische weg verrichte diensten niet meer uitgesloten van het verlaagde btw-tarief waardoor de werkingssfeer niet op grond van het beginsel van de fiscale neutraliteit wordt uitgebreid maar wordt gewaarborgd.

Gelet op de wijzigingen van de Btw-richtlijn, alsmede de doelstelling waarom de Btw-richtlijn is gewijzigd, bestaat er volgens ons geen rechtvaardiging meer een verschil in behandeling tussen twee vergelijkbare situaties in stand te houden c.q. te laten.

Wij stellen dan ook vast dat, zolang Nederland de mogelijkheid tot het toepassen van het verlaagde tarief niet implementeert, het beginsel van gelijke behandeling wordt geschonden.

In de huidige situatie is wat ons betreft sprake van een schending van de fiscale neutraliteit(!).

## Gevolgen voor de praktijk

Wij zijn van mening dat de (Nederlandse) wetgeving het beginsel van fiscale neutraliteit schendt daar het de toepassing van de verlaagde btw-tarieven op de levering van elektronische boeken en andere elektronische publicaties tot minimaal 1 januari 2020 uitsluit.

De staatssecretaris is voornemens eerst een conceptwetsvoorstel in de eerste helft van 2019 via een internetconsultatie kenbaar te maken en te wachten op de reacties van externe partijen om vervolgens een wetsvoorstel – na advies van de Raad van State – aan de Tweede Kamer te presenteren. Het is ons onduidelijk waarom de staatssecretaris niet tot adequate implementatie overgaat door de bestaande tabelposten aan te passen. Op deze werkwijze lijkt implementatie van het verlaagde tarief op 1 januari 2020 **niet** haalbaar te zijn.

Tot het moment van het aannemen van het nieuwe wetsvoorstel worden belastingplichtigen dus geconfronteerd met de situatie dat de Btw-richtlijn niet volledig is geïmplementeerd in de nationale wetgeving én de wetgever het verlaagde btw-tarief wel wenst toe te passen op levering van elektronische boeken en andere elektronische publicaties.

Volgens ons kunnen belastingplichtigen in dit geval – ook al is er geen implementatiedeadline – via de fiscale neutraliteit een direct beroep doen op de tabel in combinatie met de gewijzigde Btw-richtlijn en het verlaagde btw-tarief toepassen. Zo kunnen elektronische boeken, kranten en tijdschriften in de zin van de tabelpost a.30 worden gekwalificeerd.

Vanuit ons een oproep aan de staatssecretaris: kom met een aangepast besluit waardoor ondernemers het verlaagde tarief kunnen toepassen en rechtszekerheid bestaat. Anders moeten de ondernemers de tabelpost zelf interpreteren of massaal bezwaar maken tegen de voldoening van 21%-btw. Wij vernemen graag (van staatssecretaris) Snel.

Voetnoten

[1]

Mr. R. Vos (advocaat) en mr. R. Jeronimus (advocaat) zijn beiden verbonden aan Hertoghs advocaten te Rotterdam.