



# BTW bulletin

**BTW-bulletin, nummer 9, 2015**

**Btw en holdings: na 25 jaar nog geen acte clair**

*Mr. dr. M.M.W.D. Merx*

**E-book: een ongelijke strijd in btw-tarifering of niet?**

*Mr. R. Vos en mr. R. Jeronimus*

**Wet vereenvoudiging formeel verkeer belastingdienst**

*Mr. P.W. Lenos*

**Apotheker krijgt btw-aftrek voor spreekkamer huisarts: geen bittere pil!**

*Mevr. mr. K. Sinnige*

**Europese btw-actualiteiten**

**Btw-actualiteiten**



## E-book: een ongelijke strijd in btw-tarifiering of niet?

### BTW-bulletin 2015/67

Een fysiek boek is in Nederland aan het verlaagde btw-tarief van 6% onderworpen en voor een zogeheten e-book geldt het normale btw-tarief van 21%. In dit artikel gaan wij in op dit verschil in btw-behandeling. De vraag is of het verschil in btw-behandeling past in het neutrale karakter van de btw. De btw dient namelijk geen invloed te hebben op de keuze voor een bepaald economisch handelen. Frankrijk en Luxemburg hebben in 2012 een verlaagd btw-tarief ingevoerd voor e-books. Het HvJ heeft inmiddels in een door de Europese Commissie ingestelde inbreukprocedure geoordeeld dat het verlaagde btw-tarief voor e-books in Frankrijk en Luxemburg in strijd is met de Btw-richtlijn.

#### HvJ en de fiscale neutraliteit van btw-heffing

Het HvJ heeft in onder andere SKF, Turn- und Sportunion Waldburg, Kingcrest Associates en Montecello reeds bepaald dat prestaties die elkaar concurreren dan wel die vergelijkbaar zijn, ook daadwerkelijk gelijk moeten worden behandeld. Het HvJ overwoog in bovengenoemde uitspraken dat:

*'het beginsel van fiscale neutraliteit, dat een grondbeginsel is van het gemeenschappelijke btw-stelsel, zich ertegen verzet dat soortgelijke diensten, die dus met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld'.*

Ondanks het feit dat het HvJ spreekt over soortgelijke diensten, brengt het fiscale neutraliteitsbeginsel ook mee dat soortgelijke goederen die elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw gelijk moeten worden behandeld. Op deze wijze verbindt het HvJ het neutraliteitsbeginsel met het gelijkheidsbeginsel; vergelijkbare situaties dienen niet verschillend te worden behandeld. De wet kan echter uitzonderingen formuleren op de wijze waarop goederen en diensten in de heffing van de omzetbelasting worden betrokken. Bij de omzetbelasting ziet men afwijkingen door middel van vrijstellingen en bijvoorbeeld differentiatie inzake de hoogte van tarieven. Men verklaart het verschil tussen het hoge btw-tarief van 21% en het verlaagde tarief van 6% in Nederland door te verwijzen naar de eerste levensbehoefte, draagkracht van de consument, voedingsmiddelen, educatie, goederen met een lange levensduur of economische crisis.

Indien men (de politiek) kiest voor het verlaagde tarief

voor een specifiek goed, bijvoorbeeld voor (fysieke) boeken, dan wordt in dat geval vooral gekeken naar aard en doel van het goed waardoor het verlaagde tarief van toepassing zou moeten zijn en niet zozeer naar het goed zelf. Het maakt voor de consument inzake fysieke boeken geen verschil of hij zijn boek in een boekwinkel koopt of via internet bestelt, het tarief blijft gelijk. Indien de consument hetzelfde boek echter downloadt wordt hij geconfronteerd met het normale, hogere btw-tarief.

#### Ongelijke btw-behandeling fysieke en digitale producten

Diverse EU-lidstaten lijken zich niet te kunnen vinden in een onderscheid in btw-tarief tussen fysieke en digitale producten aangezien de veranderende samenleving – en de daarmee samenhangende verandering van consumptie – dit onderscheid zelf steeds minder lijkt te maken. Een boek blijft een boek en of dit boek fysiek of op een tablet en/of smartphone wordt gelezen, de consument lijkt hetzelfde te ervaren. Het gaat de lezer doorgaans om de inhoud van het boek. Uiteraard zullen er ook nog steeds veel lezers zijn die het boek ook graag na lezing in de boekenkast willen bewaren. De boodschap die in het boek wordt verkondigd is echter, denken wij, wel de kern van het boek.

Het Nederlandse verlaagde btw-tarief voor boeken op basis van post 30 bij Tabel I a Wet op de Omzetbelasting 1968 geldt momenteel enkel voor een levering van: 'boeken, met inbegrip van alle andere dan papieren fysieke dragers waarop de inhoud van een boek is aangebracht'. Is de inhoud van het boek op cd of op een usb-stick gezet, dan geldt voor de levering van die fysieke dragers ook het verlaagde btw-tarief. Het downloaden van hetzelfde boek wordt echter gezien als een elektronische dienst waarop het verlaagde tarief niet van toepassing is.

Reeds op 5 juli 2012 is door de Tweede Kamer de motie 'toekomstig mediabeleid' aangenomen waarin de Nederlandse regering wordt verzocht zich in Europa sterk te maken voor een EU-breed laag btw-tarief voor digitale nieuwsproducten en boeken. De Tweede Kamer spreekt daarnaast de wens uit voor digitale boeken, net als de papieren versie, het verlaagde btw-tarief te hanteren waarbij wordt verwezen naar het (toenmalige) Franse en Luxemburgse verlaagde tarief voor deze producten. Het kabinet vond het echter niet wenselijk de wet aan te passen om zodoende e-books onder het verlaagde btw-tarief te brengen. Het kabinet achtte de kans zeer reëel dat de Europese Commissie een inbreukprocedure tegen Nederland zou starten wanneer in Nederland een verlaagd btw-tarief zou worden ingevoerd voor e-books. De Europese wetgeving en bijbehorende jurisprudentie maakte volgens het kabinet duidelijk dat een verlaagd tarief voor e-books in strijd was met de Btw-richtlijn. Nederland wilde het risico op een inbreukprocedure en (op een later moment) mogelijk een nabetalingsverplichting vermijden.

EU-lidstaten mogen het verlaagde btw-tarief namelijk

<sup>1</sup> Mr. R. Vos en mr. R. Jeronimus zijn werkzaam als advocaat bij Herthogs Advocaten-belastingkundigen in Rotterdam.

toepassen op goederenleveringen en diensten die specifiek worden genoemd in bijlage III van de Btw-richtlijn. Zo kan het verlaagde btw-tarief worden toegepast op de levering van boeken, op alle fysieke dragers, (...), kranten en tijdschriften. Langs elektronische weg verrichte diensten zijn echter expliciet uitgesloten van dit verlaagde btw-tarief. Art. 98 lid 2 laatste volzin Richtlijn 2006/112/EG bepaalt dat het downloaden van een boek (e-book) is aan te merken als een elektronische dienst. Een e-book komt daarmee niet in aanmerking voor het verlaagde btw-tarief. Het is jammer dat bij wijzigingen van de Btw-richtlijn enkele jaren geleden dit onderscheid in btw-tarief niet is opgeheven. Er is toen blijkbaar niet genoeg gelobbyd.

Voor de toepassing van het btw-tarief lijkt het leerstuk van het fiscale neutraliteitsbeginsel en de mening van de gemiddelde consument van belang. Het HvJ heeft in de zaak HvJ K Oy (11 september 2014, C-219/13) bepaald – inzake de vraag of e-books op fysieke dragers zoals cd-roms (een goed) ook onder het verlaagde tarief vallen – dat:

*“(..) de gemiddelde consument van elke lidstaat als maatstaf dient te worden genomen aangezien het oordeel van de gemiddelde consument kan variëren naargelang van de eventueel wisselende mate van inburgering van de nieuwe technologieën op elke nationale markt en de mate van toegang tot de technische apparatuur die deze consument in staat stelt, boeken op andere dragers dan papier te lezen of te beluisteren. Bijgevolg is het de taak van de verwijzende rechter om na te gaan of op papier gedrukte boeken en boeken op een andere fysieke drager door de gemiddelde consument als soortgelijke goederen kunnen worden beschouwd. Daartoe moet hij op basis van het criterium van het vergelijkbare gebruik beoordelen of deze boeken soortgelijke eigenschappen hebben en aan dezelfde behoeften voldoen teneinde uit te maken of de bestaande verschillen de beslissing van de gemiddelde consument om te kiezen voor het ene dan wel het andere soort boek, aanzienlijk of aanmerkelijk beïnvloeden.”*

Het kwam tot deze procedure omdat in Finland fysieke boeken aan het verlaagde btw-tarief waren onderworpen en boeken die op cd-roms werden geleverd onder het normale btw-tarief vielen. K Oy was een uitgever in Finland van onder meer luisterboeken en e-books. Deze boeken werden door K Oy geleverd op cd's en cd-roms. In de zaak Rank Group (C-259/10) heeft het HvJ aangegeven dat:

*“het beginsel van fiscale neutraliteit aldus moet worden uitgelegd dat een verschil in behandeling voor de btw van twee verrichtingen van diensten die vanuit het oogpunt van de consument gelijk of soortgelijk zijn en aan dezelfde behoeften van deze laatste voldoen, volstaat om te kunnen spreken van schending van dat beginsel. Om van schending te kunnen spreken hoeft dus niet tevens te worden aangetoond dat daadwerkelijk sprake is van mededinging tussen de betrokken diensten of verstoring van de mededinging wegens dat verschil in behandeling”.*

Echter als het gaat om de vraag of het downloaden van e-books onder het verlaagde tarief mag worden gebracht indien de gemiddelde consument dit hetzelfde ervaart als het kopen van een (fysiek) boek, oordeelt het HvJ in de zaak K Oy in r.o. 33:

*“Indien deze factoren uit het oogpunt van de gemiddelde consument van de betrokken lidstaat van doorslaggevend belang zijn, is het gerechtvaardigd dat volgens de nationale wettelijke regeling de levering van boeken op een andere fysieke drager dan papier niet onderworpen is aan het verlaagde btw-tarief, dat geldt voor gedrukte boeken. Is daarentegen voor deze consument voornamelijk van belang dat alle boeken inhoudelijk overeenstemmen ongeacht hun drager of kenmerken, dan is selectieve toepassing van een verlaagd btw-tarief niet gerechtvaardigd.”*

### Inbreukprocedure tegen Frankrijk

Met ingang van 1 januari 2012 heeft Frankrijk een verlaagd btw-tarief ingevoerd van 5,5% voor e-books. De Europese Commissie is vervolgens in juli van 2012 daartegen al in actie gekomen. De Commissie was van mening dat het verlaagde btw-tarief voor e-books in Frankrijk in strijd was met de Btw-richtlijn. Op 25 oktober 2012 heeft de Commissie een met redenen omkleed advies uitgebracht, waarbij zij Frankrijk heeft verzocht binnen twee maanden actie te ondernemen.

Aangezien de Commissie geen genoegen nam met de uitleg van Frankrijk, heeft de Commissie beroep ingesteld bij het HvJ. Volgens de Commissie dient onder levering van digitale of elektronische boeken te worden verstaan de levering, onder bezwarende titel, via downloading of streaming van internet, van boeken in elektronische vorm die kunnen worden gelezen op een computer, een smartphone, een e-reader of een ander leesapparaat.

Frankrijk stelde dat de definitie van digitale of elektronische boeken waarop krachtens art. 278-0 bis CGI een verlaagd btw-tarief mag worden toegepast, enger is dan de definitie die de Commissie hanteert. Volgens Frankrijk geldt het verlaagde btw-tarief krachtens deze bepaling uitsluitend voor zogenaamde 'homothetische' boeken, zijnde boeken die vergelijkbaar zijn met gedrukte boeken of boeken op een andere fysieke drager die van laatsbedoelde boeken slechts op een aantal aan hun vorm inherente punten verschillen.

Het HvJ heeft vervolgens op 5 maart 2015 beslist dat Frankrijk met de invoering van het verlaagde btw-tarief op de levering van digitale of elektronische boeken, de verplichtingen die zijn 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 is nagekomen. Het hof baseert zich daarbij op de letterlijke tekst en de bedoeling van de regelingen. Langs elektronische weg verrichte diensten zijn expliciet uitgesloten van het verlaagde btw-tarief. Anders dan Frankrijk (en ook België dat zich als ondersteunende partij bij Frankrijk had gevoegd) wordt aan deze uitleg niet afgedaan door de fiscale neutraliteit. De werkingssfeer van een verlaagd btw-tarief kan bij gebreke van een duidelijke bepaling niet op grond van het beginsel van de fiscale

neutraliteit worden uitgebreid. Bijlage III, punt 6 van de Btw-richtlijn vormt geen bepaling die de werkingssfeer van de verlaagde btw-tarieven ondubbelzinnig uitbreidt tot de levering van elektronische boeken.

## Inbreukprocedure tegen Luxemburg

Ook tegen Luxemburg is door de Commissie een soortgelijke inbreukprocedure gestart. Luxemburg had met ingang van 1 januari 2012 een verlaagd btw-tarief van 3% ingevoerd voor e-books. De Europese Commissie heeft het hof verzocht vast te stellen dat Luxemburg, door een btw-tarief van 3% toe te passen op de levering van e-books, de verplichtingen niet was nagekomen van de artt. 96 tot en met 99, 110 en 114 Btw-richtlijn, de bijlagen II en III bij deze richtlijn en de Uitvoeringsverordening van de Btw-richtlijn.

Net als Frankrijk ontving ook Luxemburg in juli 2012 een aanmaningsbrief van de Commissie. Op 25 oktober 2012 heeft de Commissie Luxemburg verzocht binnen twee maanden de nodige maatregelen te nemen. Aangezien de Commissie uiteindelijk geen genoegen nam met de uitleg van Luxemburg, heeft zij beroep bij het HvJ ingesteld.

De Commissie lichtte de inbreuk als volgt toe. Onder levering van digitale of elektronische boeken moet worden verstaan de levering, onder bezwarende titel, via downloading of streaming van internet, van boeken in elektronische vorm die kunnen worden gelezen op een computer, een smartphone, een e-reader of een ander leesapparaat. Luxemburg betwistte de omvang van het voorwerp van het beroep. Volgens haar gold het verlaagde btw-tarief van 3% uitsluitend voor de levering van boeken via downloading, met uitzondering van de levering van boeken via streaming.

Ook in deze procedure is uiteindelijk door het HvJ op 5 maart 2015 geconcludeerd dat door een verlaagd btw-tarief van 3% toe te passen op de levering van digitale boeken, Luxemburg de verplichtingen niet is nagekomen van de artt. 96 tot en met 99, 110 en 114 Btw-richtlijn, de bijlagen II en III bij deze richtlijn en de Uitvoeringsverordening van de Btw-richtlijn.

## Fiscale neutraliteit en de inbreukprocedures

In de hiervoor beschreven inbreukprocedures is zowel Frankrijk als Luxemburg door de Commissie en daarna het HvJ teruggefloten bij de toepassing van het verlaagde btw-tarief voor e-books. Beide landen stelden zich onder meer op het standpunt dat de gelijke behandeling van fysieke boeken en e-books (mede) is te rechtvaardigen op basis van het fiscale neutraliteitsbeginsel. Het HvJ merkt op dat het neutraliteitsbeginsel in de btw een uitdrukking is van het algemene beginsel van gelijke behandeling. Het hof is van mening dat de werkingssfeer van de toepassing van een verlaagd btw-tarief niet kan worden uitgebreid op grond van het fiscale neutraliteitsbeginsel, aangezien het beginsel geen regel is van primair recht. In deze context en doelstelling zoals uitgelegd door het HvJ valt de levering van een e-book niet binnen de werkingssfeer van het verlaagde btw-tarief.

## Nederlandse EU-voorzitterschap 2016

Onze Staatssecretaris van Financiën heeft toegezegd zich in Europa hard te maken voor een toepassing van het verlaagde btw-tarief op e-books. Reeds heeft de Staatssecretaris van Financiën de verantwoordelijke Eurocommissaris schriftelijk verzocht om de ongelijke behandeling in de btw inzake boeken op de EU-agenda te zetten. De Staatssecretaris van Financiën verwacht tijdens het eerste semester van 2016 – gedurende de periode van het Nederlandse EU-voorzitterschap – medestanders in de EU te vinden om over te gaan tot een aanpassing van de Btw-richtlijn om zodoende het verschil in de btw-behandeling van fysieke en digitale producten op te heffen.

## Conclusie

De huidige bepalingen van de Btw-richtlijn bieden helaas niet de mogelijkheid – ondanks de schending van het neutraliteitsbeginsel – om e-books onder het verlaagde btw-tarief te brengen. Voor dergelijke elektronische diensten geldt immers onverkort de Europeesrechtelijke regel dat deze diensten expliciet zijn uitgesloten van het verlaagde btw-tarief. Ondanks dat Frankrijk en Luxemburg een eerste stap hebben gezet – en weer zijn teruggefloten – lijkt het slechts een kwestie van tijd voordat een verlaagd tarief voor bepaalde elektronische diensten wordt ingevoerd. Het kabinet heeft aangegeven een voorttrekkersrol op zich te willen nemen om het verschil in de btw-behandeling tussen onder andere fysieke boeken en e-books op te heffen. Tot 2016 rest ons niets anders dan te wachten tot de Europese politiek een einde maakt aan de schending van de fiscale neutraliteit door het verschil in btw-behandeling tussen fysieke boeken en e-books op te heffen.