

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie Fiscale Economie

Het tariefonderscheid tussen e-books en fysieke boeken in de btw



Naam: Fatih Akyüz

Studentnummer: 411762

Begeleider: M.D.C. Gomes Vale Viga

Tweede beoordelaar: R.N.G. van der Paardt

Datum definitieve versie:

Inhoudsopgave

Inleiding.....	- 4 -
Hoofdstuk 1: Omzetbelasting.....	- 6 -
1.1: Wat is de omzetbelasting?.....	- 6 -
1.1.1 Algemeen.....	- 6 -
1.1.2 Toegevoegde waarde.....	- 7 -
1.1.3 Verschillende tarieven.....	- 8 -
1.2 Indirecte belasting.....	- 9 -
1.2.1 De effecten van afwenteling.....	- 9 -
1.2.2 Enkele bezwaren tegen de omzetbelasting.....	- 9 -
1.3 Europese richtlijnen.....	- 10 -
1.3.1 Verdrag betreffende (de werking van) de Europese Unie.....	- 11 -
1.3.2 Richtlijnen.....	- 11 -
1.3.3 Verordeningen.....	- 12 -
1.4 Rechtstreekse werking EU-richtlijn.....	- 12 -
1.4.1 Uitvoering rechtstreekse werking.....	- 12 -
1.4.2 Omgekeerde verticale werking.....	- 13 -
1.4.3 Implementatievereisten.....	- 14 -
1.5 Neutraliteit.....	- 14 -
1.5.1 Het beginsel van fiscale neutraliteit.....	- 14 -
1.5.2 Juridische en economische neutraliteit.....	- 16 -
1.5.3 Afbakening neutraliteitsbegrip.....	- 16 -
Hoofdstuk 2: Het verlaagde btw-tarief op boeken.....	- 18 -
2.1 Verlaagde tarief in de btw.....	- 18 -
2.1.1 Verlaagd tarief in de EU btw-richtlijn.....	- 18 -
2.1.2 Het verlaagd tarief in de Wet OB 1968.....	- 18 -
2.2 Verlaagd tarief op boeken.....	- 19 -
Hoofdstuk 3: Tariefverschil in strijd met neutraliteit?.....	- 21 -
3.1 Elektronische diensten.....	- 22 -
3.1.1 Luxemburg en Frankrijk.....	- 22 -
3.1.2 De (on)mogelijke toepassing van het verlaagd tarief.....	- 22 -
3.2 Het neutraliteitsbeginsel versus artikel 98 lid 2.....	- 23 -
3.2.1 Soortgelijke goederen.....	- 23 -
3.2.2 Rechtvaardiging door het Hof.....	- 25 -
3.3 Het belang van artikel 98 lid 2 tweede volzin.....	- 26 -

3.4 Conclusie	- 28 -
Hoofdstuk 4: Wat is het verwachte effect op het boekenmarkt?	- 29 -
4.1 Prijselasticiteit boeken	- 29 -
4.2 Budgettaire effecten	- 29 -
4.3 Zowel e-books als fysieke boeken onder het algemene tarief, of beiden onder het verlaagd tarief?	- 30 -
4.4 Conclusie	- 31 -
Hoofdstuk 5: Aanbeveling voor het oplossen van het neutraliteitsprobleem	- 32 -
5.1 Tariefverhoging op fysieke boeken	- 32 -
5.2 Tariefverlaging op e-books	- 33 -
Hoofdstuk 6: Conclusie	- 35 -
6.1 Belemmering door artikel 98 lid 2	- 35 -
6.2 Schendt deze belemmering de neutraliteit?	- 35 -
6.3 Afschaffing van het tariefonderscheid	- 35 -
6.4 Behandeling onderzoeksvraag	- 36 -
Literatuurlijst	- 37 -
Parlementaire stukken	- 38 -
Jurisprudentielijst	- 38 -
Bijlage	- 39 -

Inleiding

Elektronische boeken (hierna: e-books)¹ komen steeds meer voor op de Nederlandse boekenmarkt. Uit de cijfers van het Centraal Boekhuis blijkt namelijk dat in de loop der jaren het aandeel van e-books qua afzet steeds meer inloopt op fysieke boeken (zie bijlage A)².

E-books hebben vergeleken met fysieke boeken een lagere kostprijs. Dit komt onder andere omdat e-books geen druk-, distributie of opslagkosten met zich meebrengen. De lage kostprijs werkt direct door naar de verkoopprijs. De gemiddelde verkoopprijs van een e-book is met een bedrag van €7,50 aanzienlijk lager dan de gemiddelde prijs van een fysiek boek (€15).³ Het voordeel van een lage kostprijs wordt deels teniet gedaan door de omzetbelasting. De belasting over de toegevoegde waarde (hierna: btw) bedraagt namelijk 21% voor e-books, terwijl die voor de fysieke boeken 6% bedraagt. Dit heeft uiteindelijk een nivellerend effect tussen de kost- en verkoopprijzen van e-books en fysieke boeken, ondanks dat e-books de lage productiekosten te danken hebben aan innovatie.

Omdat volgens velen de aard en functie van een e-book gelijk zijn aan die van een fysiek boek levert het algemene btw-tarief discussies op. Deze discussies gaan met name over de vraag of de rechtvaardigheid en mededinging in het geding zijn. Het aspect van de mededinging is een puur economisch onderwerp. In deze scriptie zal daarom onderzocht worden of het tariefverschil tot concurrentievervalsingen leidt. Daarnaast is het ook belangrijk om de effecten te onderzoeken die optreden bij het opheffen van dit verschil. Dit kan immers een doorslaggevende factor zijn voor beleidsmakers. Dit brengt me tot de volgende probleemstelling:

“In hoeverre is het onderscheid in btw-tarieven tussen e-books en fysieke boeken concurrentievervalsend en wat is het effect van opheffing van dat verschil?”

Deze vraag zal beantwoord worden door allereerst de systematiek van de omzetbelasting in hoofdstuk 1 uiteen te zetten. Hierin sta ik ook stil bij de aspecten van het EU-recht, omdat dit nauw samenhangt met de Nederlandse omzetbelasting en daarmee ook met de problematiek rondom e-books. Dit hoofdstuk dient tevens als theoretisch kader voor dit onderzoek. Zo zal ik ingaan op ‘*het beginsel van fiscale neutraliteit*’ en zal ik aan de hand van relevante literatuur en jurisprudentie het neutraliteitsbegrip afbakenen.

Vervolgens sta ik in hoofdstuk 2 stil bij de oorzaak van dit tariefverschil, namelijk de richtlijn betreffende de btw (Richtlijn 2006/112/EG). De Nederlandse omzetbelasting is gebaseerd op deze

¹ Een digitaal opgeslagen boek, geschikt om te worden gelezen op een pc, e-reader e.d. (Van Dale, 2017).

² Centraal Boekhuis B.V. (2016, Juni). E-book barometer Q1 2016.

³ *Businessinsider*, ‘E-books, prijzen dalen maar aandeel in verkoop blijft laag’, 7 juni 2016.

richtlijn. Derhalve vergt deze de nodige behandeling om tot een antwoord te komen op de onderzoeksvraag.

In hoofdstuk 3 zal een jurisprudentieonderzoek plaatsvinden, daarnaast zal ook uit de meningen van andere schrijvers/onderzoekers geput worden. Aan de hand daarvan geef ik antwoord op de vraag of het tariefverschil in strijd is met het neutraliteitsbeginsel.

In hoofdstuk 4 zullen de verwachte effecten op de boekenmarkt onderzocht worden als gevolg van een eventuele tariefsverlaging voor e-books (of tariefsverhoging voor fysieke boeken). Dit hoofdstuk is daarmee belangrijk voor de latere aanbeveling. Het tariefverschil kan namelijk op twee manieren opgeheven worden. Ten eerste kan het ministerie van Financiën de omzetbelasting op fysieke boeken onder het algemene tarief te brengen (wat toegestaan is onder de huidige richtlijn). Ten tweede zou er een aanpassing op het tarief voor e-books kunnen komen. De laatste variant is momenteel niet toegestaan door het EU hof op basis van de btw-richtlijn. Binnen de EU commissie is een dergelijke aanpassing in de btw-richtlijn voorgesteld, dit voorstel zal ik daarom in hoofdstuk 5 behandelen.

In hoofdstuk 5 zal ook een aanbeveling gedaan worden aan de hand van de bevindingen van hoofdstukken 3 en 4, waarna ik in hoofdstuk 6 de scriptie afsluit met een conclusie.

Hoofdstuk 1: Omzetbelasting

1.1: Wat is de omzetbelasting?

1.1.1 Algemeen

De omzetbelasting (of btw) is een indirecte belasting die wordt geheven over de toegevoegde waarde van een product. De btw geldt voor zowel de leveringen van goederen⁴ als voor diensten⁵. Voor de omzetbelasting maakt het niet uit in welke rechtsvorm een onderneming opereert. Iedere ondernemer is belastingplichtig voor de omzetbelasting, tenzij de ondernemer vrijgestelde prestaties verricht als bedoeld in artikel 11 van de Wet op de Omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968). Voor de omzetbelasting is de ondernemer die de levering of dienst verricht belastingplichtig⁶ en niet degene die het goed of de dienst afneemt.

Het ondernemersbegrip in de omzetbelasting is zeer breed. Zeker als het vergeleken wordt met de inkomstenbelasting. Daar waar bij de inkomstenbelasting iemand ondernemer is wanneer hij/zij een onderneming drijft voor zijn/haar rekening en risico én rechtstreeks aansprakelijk moet zijn voor verbintenissen,⁷ hoeft bij de omzetbelasting alleen een bedrijf of beroep uitgeoefend te worden.⁸ Zoals gezegd maakt het voor het zijn van een btw ondernemer niet uit in welke rechtsvorm het bedrijf opereert of beroep uitgeoefend wordt. Regelmatig producten verkopen op Marktplaats vanuit een eigen woning (dus zonder een materiële onderneming) kan al leiden tot btw-plicht.

Een ondernemer hoeft geen btw te voldoen als hij/zij uitsluitend vrijgesteld presteert. In artikel 11 van de Wet OB zijn alle goederen en diensten opgesomd waarvoor geen btw berekend mag worden. Ingeval een ondernemer zowel vrijgesteld als belast presteert, betaalt hij/zij uiteraard wel btw voor zover hij belast presteert. Vrijgestelde prestaties zijn onder andere het leveren van onroerende zaken ouder dan twee jaar, het verhuren van onroerende goederen en diensten ten behoeve van de gezondheidskundige verzorging van de mens.

⁴ Levering van goederen wordt in artikel 3 lid 1 van de Wet OB opgesomd als: de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken; de afgifte van goederen ingevolge een overeenkomst van huurkoop; de oplevering van onroerende zaken door degene die de zaken heeft vervaardigd; de rechtsovergang van goederen tegen betaling van een vergoeding ingevolge een vordering door of namens de overheid; de rechtsovergang van goederen welke het onderwerp uitmaken van een overeenkomst tot het aanbrenge van die goederen aan een ander goed.

⁵ Een dienst wordt in artikel 4 lid 1 van de wet OB gedefinieerd als: alle prestaties, niet zijnde leveringen van goederen in de zin van artikel 3.

⁶ Artikel 12 lid 1 Wet OB 1968.

⁷ Heithuis, E., & Kavelaars, P. (2014). *Inkomstenbelasting*. Kluwer, p. 86.

⁸ Artikel 7 lid 1 Wet OB.

1.1.2 Toegevoegde waarde

Zolang een ondernemer geen vrijgestelde prestaties verricht, is het voor die ondernemer mogelijk om de betaalde btw af te trekken van de btw die (nog) afgedragen moet worden. Dit wordt ook wel *af trek van voorbelasting* genoemd en staat in artikel 15 van de Wet OB 1968 en art 1 lid 2 van de btw-richtlijn. Overigens kan het ook zo zijn dat de af te dragen omzetbelasting lager is dan de terug te ontvangen omzetbelasting, in dat geval krijgt de ondernemer een teruggaaf van de fiscus.

De aftrek van voorbelasting zorgt ervoor dat de belasting daadwerkelijk over de toegevoegde waarde wordt geheven en geen cumulatie optreedt (cascade-effect). Daardoor heeft de lengte van de keten die een product aflegt tussen de producent en de consument geen invloed op de btw. Aftrek van voorbelasting staat hiermee direct ten dienste aan het rechtskarakter van de btw. Dit rechtskarakter staat beschreven in artikel 1 lid 2 van de btw-richtlijn:

“Het gemeenschappelijke BTW-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond.

Bij elke handeling is de BTW, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de BTW waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast.

Het gemeenschappelijke BTW-stelsel wordt toegepast tot en met de kleinhandelsfase.”

In zowel alinea 1 als alinea 2 is het principe van de aftrek van voorbelasting uitgelegd. Het ‘*prijsevenredigheidsbeginsel*’ kan hieruit worden afgeleid. Hierover meer in paragraaf 1.5.

Een voorbeeld ter illustratie: Producent A verkoopt theepotten aan distributeur B voor €100 exclusief btw [transactie 1]. Distributeur B verkoopt deze theepotten vervolgens voor €150 exclusief btw aan winkel C [transactie 2]. Winkel C verkoopt de theepotten voor €200 aan de consumenten [transactie 3]

Bij transactie 1 bedraagt de btw €21, producent A is de belastingplichtige maar distributeur B betaald het bedrag. Distributeur B kan dit bedrag aftrekken.

Bij transactie 2 bedraagt de btw €31,50. Distributeur B is belastingplichtig, maar door de aftrek van transactie 1 is er netto €10,50 (€31,50 - €21) voldaan aan de belastingdienst.

Bij transactie 3 bedraagt de btw €42. Winkel C is belastingplichtig, maar de consumenten betalen het bedrag. De betaalde btw aan de distributeur bij transactie 2 bedroeg €31,50, deze kan dus afgetrokken worden waardoor er €10,50 voldaan wordt aan de belastingdienst.

Zo is er dus totaal €21 voldaan (10,50 + 10,50), wat ook precies de belasting over de toegevoegde waarde is: $200-100 \times 21\%$.

Ingeval een ondernemer zowel vrijgestelde als belaste activiteiten verricht, kan hij/zij de btw slechts aftrekken voor zover hij/zij belaste activiteiten verricht. In dat geval moet de aftrek pro rata berekend worden.⁹

1.1.3 Verschillende tarieven

Nederland kent drie tarieven voor de omzetbelasting, namelijk: het algemeen tarief van 21%, het verlaagd tarief van 6% en het nultarief.

De meeste goederen en diensten vallen onder het algemeen tarief van 21%.¹⁰ De goederen die onder het verlaagd tarief van 6% vallen staan in Tabel I van de Wet OB 1968. Dit zijn meestal goederen waarvan de overheid het gebruik wil bevorderen, of niet verstoren. Zo vallen voedingsmiddelen (post 1) en geneesmiddelen (post 6) onder het verlaagde tarief, maar ook kunstvoorwerpen en boeken (post 29 en 30) vallen hieronder.

Bij het nultarief¹¹ is er net als bij een vrijgestelde prestatie¹² geen btw verschuldigd. Er is echter wel een belangrijke verschil tussen die twee.

Wanneer een product vrijgesteld is van btw dan geldt de werkingssfeer van de omzetbelasting niet voor het desbetreffende product. Dit betekent dat een ondernemer die uitsluitend vrijgestelde

⁹ Artikel 15 lid 6 Wet OB 1968.

¹⁰ Artikel 9 lid 1 Wet OB 1968.

¹¹ Tabel II wet OB 1968.

¹² Artikel 11 wet OB 1968.

prestaties verricht (door bijvoorbeeld vrijgestelde producten te produceren of vrijgestelde diensten te verrichten) geen recht heeft op aftrek van voorbelasting. Bij het nultarief is dit niet het geval. Over producten met een nultarief is eveneens geen btw verschuldigd, maar een ondernemer kan wel de voorbelasting aftrekken. Het nultarief geldt voor onder andere producten die geëxporteerd worden.¹³

1.2 Indirecte belasting

1.2.1 De effecten van afwenteling

De btw wordt betaald door de consumenten, terwijl ondernemers de belastingplichtige zijn (afwenteling op de consumenten). Dit maakt de omzetbelasting een indirecte belasting. Indirecte belastingen in Nederland zijn veelal verbruiksbelastingen. Zo wordt er, naast de omzetbelasting, ook accijns geheven over alcohol, tabak en brandstof.

Het voordeel van indirecte belastingen is dat er relatief weinig belastingplichtigen zijn ten opzichte van het aantal mensen dat de belasting daadwerkelijk dragen. Op die manier is het makkelijker voor de Belastingdienst om overzicht te houden over de aangiftes.

De afwenteling maakt dat consumenten de btw en/of een verandering in de btw direct voelen en erop reageren. Dit heeft verschillende effecten tot gevolg in de economie.

Theoretisch gezien is het inkomenseffect van zowel een btw verhoging als verlaging slechts tijdelijk. Wanneer de overheid een btw-verhoging aankondigt, kopen consumenten meer producten als voorraad. Wanneer de btw-verhoging in werking treedt daalt de consumptie aanzienlijk. De consumptie zal vervolgens weer stijgen als gevolg van voorraadinkrimping. Daarom menen economen dat het effect nihil is, omdat de consumptiedaling na de btw-verhoging gecompenseerd wordt door de consumptiestijging na aankondiging van de btw-verhoging (zie bijlage B1).¹⁴

Bij aankondiging van een btw-verlaging zal er minder geconsumeerd worden. Consumenten stellen hun aankopen uit tot de periode na de btw-verlaging. Deze verlaging wordt gecompenseerd door de hoge consumptie als gevolg van de inwerkingtreding van de btw-verlaging (zie bijlage B2).

1.2.2 Enkele bezwaren tegen de omzetbelasting

Er zijn enkele bezwaren te voeren tegen de omzetbelasting. Een mening die veel naar voren komt is dat de omzetbelasting geen rekening houdt met de draagkracht van consumenten, omdat deze een

¹³ Post a2 tabel II Wet OB.

¹⁴ Miki, B. (2011). *The Effect of the VAT Rate Change on Aggregate Consumption and Economic Growth*.

degressieve werking heeft.¹⁵ Een ieder die consumeert draagt bij aan de omzetbelasting. Anderen zijn van mening dat er wel degelijk rekening gehouden wordt met de draagkracht.¹⁶ Mensen met veel geld consumeren namelijk ook meer waardoor zij meer bijdragen aan de btw.

Een ander discussiepunt is het feit dat de toepassing van het verhoogd en verlaagd tarief niet goed afgestemd is op de soorten producten. In de zorg is zo een voorbeeld te zien bij een vernevelaar.¹⁷ Vernevelaars vallen in beginsel onder het verlaagd tarief. Bij aankoop hiervan worden toebehoren meegeleverd zoals een slangetje en een masker. Het geheel valt onder het verlaagd tarief als het als pakket gekocht wordt, maar indien de toebehoren los gekocht worden vallen deze onder het algemeen tarief.¹⁸

Een ander voorbeeld, waar deze scriptie over gaat, is het tariefonderscheid tussen e-books en fysieke boeken. Een fysiek boek is belast met 6%, terwijl een e-book met 21% belast is. Als een e-book echter op een usb-stick of op een cd opgeslagen staat, is het verlaagd tarief wel van toepassing. In dat geval staat het boek namelijk op een *fysieke drager* als bedoeld in tabel I van de Wet OB. Het feit dat een boek op een fysieke drager staat, is dus een doorslaggevende factor voor de tariefbepaling. Dit terwijl de aard en functie van een boek intact blijft.

Zulke mismatches kunnen meestal niet gerepareerd worden in de Nederlandse wetgeving vanwege Europese richtlijnen. Hierover meer in de volgende paragrafen.

1.3 Europese richtlijnen

De Nederlandse omzetbelasting kan niet zonder meer aangepast worden. De wetgeving is namelijk gebaseerd op Europese Richtlijnen. Binnen die richtlijnen heeft Nederland een kleine mate van vrijheid bij de wetgeving, deze vrijheid verschilt per richtlijn. Daarom kan worden gesteld dat de Richtlijn betreffende de btw de basis is van de Nederlandse omzetbelasting. De invloed van de Europese Unie en de delegatie van het secundaire recht zal ik hieronder bespreken.

¹⁵ J. Reugebrink en M.E. van Hilten, *Omzetbelasting*, Fed Fiscale Studieresie nr. 6, Fed Deventer, negende druk 1997, t.a.p., paragraaf 2.3.1.

¹⁶ Braun, K. (2012). *Omzetbelasting, een heffing naar draagkracht?* *Cursus Belastingrecht Archief* 2012/OB.0.0.9.

¹⁷ Apparaat om medicijnen in kleine druppeltjes te verdelen zodat ze ingeademd kunnen worden (Erasmus MC, 2017).

¹⁸ Katen, M. T. (2016, augustus 30). Oneerlijke concurrentie op markt voor medische hulpmiddelen. *Het Financieele Dagblad*, p. 5.

1.3.1 Verdrag betreffende (de werking van) de Europese Unie

De bevoegdheden van de Europese Unie op een EU-lidstaat zijn vastgelegd in het *Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie* (hierna: VwEU). Dit kan samen met het *Verdrag betreffende de Europese Unie* (VEU) worden gezien als de basis van de Europese Unie. Hierin staan onder andere de bevoegdheden van de Europese Unie, de beginselen van de interne markt, specificaties van de beleidsterreinen waarin EU-lidstaten samenwerken, de bevoegdheden van Europese instellingen en besluitvormingsprocedures.¹⁹ Het VwEU gaat over de werking van de bevoegdheden terwijl de VEU meer over de waarden van de EU gaan. Het VEU en VwEU vormen samen het primaire recht van de Europese Unie.²⁰

Naast het primaire recht bestaat ook het secundaire recht. Dit is een afgeleide van het primaire recht en omvat alle regels en besluiten van de EU. Het secundaire recht is te vinden in artikel 288 VwEU. Daarin staan de bevoegdheden van de EU in de vorm van verordeningen, richtlijnen, besluiten, aanbevelingen en adviezen. Dit alles tezamen is het secundaire recht en zal hierna besproken worden.

1.3.2 Richtlijnen

Richtlijnen zijn een vorm van regelgeving van de Europese Unie waarbinnen een lidstaat een mate van vrijheid heeft bij de uitvoering.²¹ Een richtlijn werkt niet rechtstreeks door zoals een verordening (zie hierna). Richtlijnen moeten namelijk geïmplementeerd worden in de nationale wetgeving. De implementatie moet binnen de kaders van de desbetreffende richtlijn gebeuren. Zo kunnen er bepaalde afwijkingen zijn tussen verschillende EU-lidstaten. Dat is onder andere te zien in de hoogte van het algemeen tarief: in Nederland is dat 21% terwijl Denemarken een tarief van 25% hanteert. Verder geldt in Denemarken geen verlaagd tarief en in Nederland wel. Dit is toegestaan door de EU omdat het binnen de kaders van de EU-richtlijn valt. Als een richtlijn niet geïmplementeerd wordt in een nationale wetgeving, dan werkt de richtlijn wél rechtstreeks door, zie paragraaf: *'1.4 Rechtstreekse werking EU-richtlijn'*

De richtlijn die over de btw gaat is de *'Richtlijn betreffende belasting over de toegevoegde waarde'*. Hierin staat de btw regelgeving vast, waarvan de implementatie in de Wet OB 1968 plaatsvindt. Het belangrijkste onderdeel van de richtlijn voor deze scriptie is bijlage III van de richtlijn. Daarin staat een lijst met goederen en diensten waarop een lidstaat het verlaagd tarief mag toepassen. Hier ga ik in de loop van de scriptie dieper op in.

¹⁹ Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (voorheen: EG-verdrag) (VwEU). (z.j.). Geraadpleegd van https://www.europa-nu.nl/id/vh7douszfszu/verdrag_betreffende_de_werking_van_de?ksel=n3.

²⁰ P.J. Wattel/B. Terra, *European Tax Law*, Kluwer, Deventer, 2012, zesde druk, par. 2.1.

²¹ Artikel 288 alinea 3 VwEU.

1.3.3 Verordeningen

Een verordening is een verbindende regelgeving. Het werkt rechtstreeks door in de nationale wet van een EU-lidstaat.²² Dit betekent dat een verordening voor iedere ingezetene in een EU-lidstaat geldt (algemene strekking). Lidstaten hoeven de verordeningen niet te implementeren in de nationale wetgeving.

De btw-uitvoeringsverordening²³ is op 1 juli 2011 ingevoerd. Hierin zijn maatregelen getroffen ter uitvoering van de btw-richtlijn. De uitvoeringsverordening bevat onder andere regels met betrekking tot de plaats van dienst en uitbreidingen van begripsdefinities.²⁴

Naast verordeningen en richtlijnen zijn er nog drie andere vormen van secundaire recht genoemd in artikel 288 VwEU, namelijk: besluiten, aanbevelingen en adviezen. Deze zijn echter minder relevant voor de omzetbelasting.

1.4 Rechtstreekse werking EU-richtlijn

1.4.1 Uitvoering rechtstreekse werking

Zoals gezegd in paragraaf 1.3.2 dienen richtlijnen geïmplementeerd te worden. Als dat niet binnen de gestelde termijn wordt gedaan, werkt de richtlijn rechtstreeks door. De rechtstreekse werking moet dan mogelijk worden gemaakt door de decentrale overheden. Die verplichting geldt op grond van het *'beginsel van Unietrouw'*.²⁵ Op het moment dat een centrale overheid nalatig is geweest met het implementeren van een richtlijn, moeten de decentrale overheden voor een correcte naleving van de desbetreffende richtlijn zorgen. Echter, in Nederland en de EU hebben decentrale overheden geen invloed op de btw. De btw regelgeving ligt in de handen van de centrale overheid. Daarmee is de implementatie zijn verantwoordelijkheid. Zo lang de overheid een richtlijn niet implementeert, kan deze geen rechten ontlenen hieraan ten opzichte van haar onderdanen. Dit blijkt uit de uitspraak van het Hof van Justitie EU in het Faccini Dori-arrest: ²⁶

“Wanneer maatregelen tot omzetting van richtlijn 85/577/EEG niet tijdig zijn vastgesteld, kunnen de consumenten niet voor de nationale rechter met een beroep op de richtlijn zelf een recht van afstand geldend maken tegenover de handelaren met wie zij een overeenkomst hebben gesloten. De nationale rechter moet evenwel bij de toepassing van bepalingen van nationaal recht die van eerdere dan wel

²² Artikel 288 alinea 2 VwEU.

²³ Uitvoeringsverordening nr. 282/2011.

²⁴ Merkx, M. (2011). Btw-uitvoeringsverordening uitvoerbaar? *WFR* 2011/1308.

²⁵ Artikel 4 lid 3 VEU.

²⁶ HvJ EG 14 juli 1994, zaak C-91/92 (Faccini Dori).

van latere datum dan de richtlijn zijn, deze zoveel mogelijk uitleggen in het licht van de bewoordingen en het doel van deze richtlijn.”

1.4.2 Omgekeerde verticale werking

Een richtlijn werkt rechtstreeks door bij onjuiste implementatie (zie paragraaf: 1.3.2 ‘Richtlijnen’). Echter kan de overheid van een lidstaat geen beroep doen op een niet of onjuist geïmplementeerde richtlijn wanneer het voor een individu nadelig uitpakt (omgekeerde verticale werking). Dat kan pas na de correcte implementatie. In de zaak Kolpinghuis Nijmegen BV²⁷ werd aan het Hof van Justitie onder andere gevraagd of een overheid zich kon beroepen op een richtlijn als die niet was geïmplementeerd. Het Hof verklaarde daarbij expliciet dat een overheid zich niet op een richtlijn kon beroepen als de omzetting in de nationale wet nog niet heeft plaatsgevonden. Daaraan voegde het Hof toe dat het niet uitmaakt of de gestelde termijn voor implementatie was verstreken of niet. Dus een overheid kan alleen beroep doen op een richtlijn wanneer de richtlijn daadwerkelijk en correct is geïmplementeerd.

Aansluitend op wat hierboven is genoemd, kan een lidstaat zich wederom niet beroepen op een richtlijn als de nationale wet meer van algemene strekking is. Dat blijkt uit het Kofoed-arrest.²⁸ Het ging in deze zaak om een anti-misbruikbepaling in de fusierichtlijn.²⁹ Denemarken had deze richtlijn niet geïmplementeerd, maar had wel een algemeen geldend recht voor misbruik. Het Hof van Justitie stelde dat de Deense belastingdienst slechts beroep kon doen op de richtlijn indien het nationaal geldende rechtsbeginsel voor rechtsmisbruik, belastingfraude of -ontwijking in overeenstemming met de richtlijn uitgelegd konden worden.

De verklaring voor de hierboven genoemde regel staat onder andere beschreven in punt 62 van de prejudiciële beslissing in de zaak Modehuis A. Zwijnenburg BV (C-352/08):³⁰

“Dit betekent evenwel tegelijkertijd dat artikel 11, lid 1, sub a, van richtlijn 90/434 op uitputtende wijze de voorwaarden vaststelt waaronder de door de richtlijn voorziene fiscale faciliteiten kunnen worden geweigerd in geval van misbruik. Zou men daarnaast nog een direct beroep toelaten op een algemeen rechtsbeginsel dat inhoudelijk veel minder duidelijk en bepaald is, dan dreigt de door richtlijn 90/434 beoogde harmonisering te worden ondermijnd en de door deze richtlijn nagestreefde rechtszekerheid bij de herstructurering van kapitaalvennootschappen in gevaar te worden gebracht.”

Hieruit komt naar voren dat anderszins de beoogde harmonisering en rechtszekerheid van de richtlijn in gevaar gebracht zullen worden.

²⁷ HvJ EG 8 oktober 1987, zaak 80/86 (Kolpinghuis Nijmegen).

²⁸ HvJ EG 5 juli 2007, zaak C-321/05 (AstraZeneca).

²⁹ Artikel 11 lid 1 Fusierichtlijn.

³⁰ HvJ EU 16 juli 2009, zaak C-352/08 (Modehuis Zwijnenburg).

1.4.3 Implementatievereisten

Lidstaten hebben een bepaalde mate van vrijheid om een richtlijn te implementeren. Ze mogen zelf kiezen welke vorm en middelen er worden gebruikt om de doelstelling van een richtlijn te behalen.³¹ Er zijn wel grenzen gesteld ten aanzien van deze vrijheid. Deze grens is onder andere getrokken in de zaak Jean Noël Royer op 9 april 1976:³²

“De door artikel 189 aan de Lid-Staten gelaten keuzevrijheid van vormen en middelen voor de uitvoering van richtlijnen doet niet af aan hun verplichting om de meest passende vormen en middelen te kiezen teneinde het nuttig effect der richtlijnen te verzekeren.”

Ten eerste kan een richtlijn zo gedetailleerd zijn dat de gekozen vorm en middelen erin besloten ligt. In dat geval heeft een lidstaat weinig vrijheid. De vrijheid van een lidstaat verschilt daarmee per richtlijn.

Zie als voorbeeld het recht op aftrek van voorbelasting. In artikel 1 lid 2 tweede volzin van de richtlijn staat dat de btw geheven wordt over de prijs van een product of dienst, verminderd met de betaalde btw. Omdat dit artikel het aftrekrecht expliciet bij de wijze van heffing noemt, moeten EU-lidstaten dit recht daadwerkelijk implementeren. Vergeleken met bijvoorbeeld artikel 98 lid 1 waarin de richtlijn een mogelijkheid biedt voor het invoeren van een verlaagd tarief, biedt artikel 1 lid 2 geen keuzemogelijkheid.

Ten tweede moeten lidstaten het meest passende vorm kiezen gelet op het doel en de strekking van de richtlijn zoals blijkt uit de zaak Royer.

1.5 Neutraliteit

Het beginsel van fiscale neutraliteit is één van de belangrijke beginselen voor de fiscaliteit en daarmee ook de omzetbelasting. Bij veel uitspraken met betrekking tot de omzetbelasting houdt een rechter daarom ook rekening met dit beginsel. In de volgende paragrafen zal ik aandacht besteden aan het neutraliteitsbegrip, omdat de neutraliteit geschonden kan worden door het tariefonderscheid tussen e-books en fysieke boeken.

1.5.1 Het beginsel van fiscale neutraliteit

Het neutraliteitsbegrip is in de Wet OB noch in de btw-richtlijn uitgelegd. Het is wel af te leiden uit de jurisprudentie. Ook is er veel literatuur geschreven met verschillende definities voor het neutraliteitsbegrip. Door het ontbreken van een sluitende uitleg van het beginsel in de Wet OB en btw-

³¹ Artikel 288 alinea 3 VwEU.

³² HvJ EG 8 april 1976, zaak 48/75 (Royer).

richtlijn valt men terug op de literatuur en jurisprudentie. Hieronder zijn verschillende definities opgenomen voor het begrip, die in grote lijnen samenlopen.

Neutraliteit houdt in dat de btw geen invloed mag hebben op de concurrentieverhouding tussen ondernemers.³³ Dit blijkt onder andere uit een uitspraak van Rechtbank Den Haag op 22 juni 2011³⁴:

“Bovendien zijn podiumkunsten substitueerbaar met bioscopen, musea, circussen, kermissen, attractieparken, dierentuinen, tentoonstellingen en soortgelijke culturele evenementen en sportevenementen, waardoor deze diensten met elkaar concurreren en derhalve soortgelijk zijn.”

Dus producten/diensten concurreren met elkaar als ze substitueerbaar zijn. Daarmee worden de desbetreffende producten/diensten als soortgelijk aangemerkt en delen ze hetzelfde fiscale lot. In hoofdstuk 3 zal ik de soortgelijkheid van producten nader toelichten.

Er zijn twee vormen van neutraliteit te onderscheiden, namelijk de interne neutraliteit en de externe neutraliteit.

Interne neutraliteit houdt in dat binnen een land soortgelijke producten met eenzelfde tarief belast moeten worden, ongeacht de lengte van de productieketen. Dit beoogt het tegengaan van concurrentieverstoring met als oorzaak het ten onrechte verhogen van de kostprijs van een product ten opzichte van soortgelijke producten.

Deze definitie is naar mijn mening af te leiden uit de zaak Wellcome Trust Ltd op 20 juni 1996.³⁵ Daarin geeft het Hof indirect een definitie voor interne neutraliteit in punt 38:

“Wat het beginsel van de fiscale neutraliteit betreft, dit heeft niet de strekking die verzoekster in het hoofdgeding daaraan toekent. Dit beginsel houdt weliswaar in, dat alle economische activiteiten gelijk moeten worden behandeld, doch het veronderstelt eveneens, dat de betrokken activiteit als economische activiteit kan worden gekwalificeerd, wat in casu niet het geval is.”

Hieruit komt naar voren dat volgens het neutraliteitsbeginsel alle economische activiteiten gelijk behandeld moeten worden.

Hetzelfde moet gelden voor producten die ingevoerd worden. Die moeten op dezelfde manier belast worden als soortgelijke binnenlandse producten, dit wordt *externe neutraliteit* genoemd. Dit begrip is irrelevant voor deze scriptie en zal daarom niet verder behandeld worden.

³³ Braun, K. (2012). Neutraliteit. *Cursus belastingrecht 2012/OB.0.0.5.D*

³⁴ Rb. Den Haag 22 juni 2011, ECLI:NL:RBSGR:2011:BQ8751.

³⁵ HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust)

1.5.2 Juridische en economische neutraliteit

Naast de voorgaande twee vormen van neutraliteit kan onderscheid worden gemaakt tussen twee dimensies, namelijk de economische dimensie en de juridische dimensie.

Juridische neutraliteit houdt in dat de heffing van de omzetbelasting meetbaar moet zijn, zodat gelijke zaken gelijk belast kunnen worden. De lengte van de productieketen moet hierbij geen rol spelen (prijsevenredigheidsbeginsel).³⁶ Dit wordt mogelijk gemaakt door de *af trek van voorbelasting*. Zo fungeert neutraliteit in juridische zin als een soort van afgeleide van het gelijkheidsbeginsel. Want juridische neutraliteit richt zich voornamelijk op eerlijke concurrentieverhoudingen, ook wel concurrentieneutraliteit genoemd. Dus het prijsevenredigheidsbeginsel staat ten dienste aan de concurrentieneutraliteit en daarmee aan de juridische neutraliteit.

Dit is eveneens af te leiden uit de jurisprudentie, in onder andere de zaak *Christiane Adam* op 11 oktober 2001.³⁷ Daarin beslist het Hof in punt 36:

“Bij de uitoefening van deze bevoegdheid moeten de lidstaten evenwel het beginsel van fiscale neutraliteit eerbiedigen. Dit beginsel verzet zich met name ertegen, dat soortgelijke goederen of diensten, die dus met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de BTW ongelijk worden behandeld, zodat die goederen of diensten aan een uniform tarief moeten worden onderworpen (zie, in die zin, arrest van 3 mei 2001, Commissie/Frankrijk, C-481/98, Jurispr. blz. I-3369, punt 22).”

Bij *economische neutraliteit* staat eveneens het prijsevenredigheidsbeginsel centraal. Echter staat het prijsevenredigheidsbeginsel in economische zin niet ten dienste van de concurrentieneutraliteit, maar aan de optimale allocatie van productiemiddelen.³⁸ Zo moet het voor de ondernemer voor de heffing van de btw niet uitmaken hoe lang de productieketen duurt, als het maar optimaal gebeurt. Een productieketen is optimaal als bedrijf X bepaalde productieprocessen uitbesteed aan bedrijf Y wanneer bedrijf Y de desbetreffende productieprocessen efficiënter kan uitvoeren, door bijvoorbeeld: het hebben van meer ervaring; het behalen van schaalvoordelen; het behalen van synergievoordelen etc. Bij afwezigheid van het prijsevenredigheidsbeginsel (af trek van voorbelasting) is een dergelijke uitbesteding minder aantrekkelijk, omdat er bij uitbesteding btw in rekening wordt gebracht aan de uitbesteder (bedrijf Y verricht een dienst voor bedrijf X).

1.5.3 Afbakening neutraliteitsbegrip

Kort samengevat staat zowel bij de juridische als economische neutraliteit het prijsevenredigheidsbeginsel en daarmee artikel 1 lid 2 van de btw richtlijn centraal. Bij de juridische

³⁶ Hilten, M. E. van, & Kesteren, H. W. M. van. (2014). *Omzetbelasting*. Deventer, Nederland: Kluwer.

³⁷ HvJ EG 11 oktober 2001, nr. C-267/99 (*Adam*)

³⁸ Braun, K. *Af trek van voorbelasting in de BTW*, Deventer: Kluwer 2002, onderdeel 4.5.

neutraliteit is dit met het oog op rechtvaardige mededinging, terwijl bij economische neutraliteit de optimale allocatie het hoofddoel is. Verder is het voor de juridische neutraliteit ook belangrijk dat soortgelijke producten met eenzelfde tarief belast worden. Daarnaast is er door middel van de termen interne en externe neutraliteit een onderscheid gemaakt tussen het binnenlands- en internationaal verkeer.

Met het oogpunt op concurrentievervalsing is de *juridische neutraliteit* begripsmatig het meest passend voor dit onderzoek. De definitie hiervan zal ik daarom als basis nemen voor het neutraliteitsbegrip in het vervolg van deze scriptie. Dit begrip zal in hoofdstuk 3 toegepast worden op de e-book problematiek.

Hoofdstuk 2: Het verlaagde btw-tarief op boeken

2.1 Verlaagde tarief in de btw

De omzetbelasting is een belangrijk onderdeel van het Nederlandse belastingstelsel om het gedrag van consumenten in bepaalde mate te sturen (instrumentele functie)³⁹. Vooral het onderscheid in btw-tarieven (6- en 21%) versterkt de instrumentele werking. Zo vallen producten en diensten, waarvan de overheid het gebruik wil stimuleren (of niet verstoren), onder het verlaagd tarief van 6%. De hoofdcategorieën daarbij zijn: voedingsmiddelen; water; agrarische goederen; geneesmiddelen en hulpmiddelen; kunst; verzamelvoorwerpen en antiek; boeken en periodieken en gas en minerale olie voor de tuinbouw.⁴⁰

2.1.1 Verlaagd tarief in de EU btw-richtlijn

Het toepassen van het verlaagd tarief is door de EU btw-richtlijn gedelegeerd aan alle EU lidstaten. Dit is een richtlijn als bedoeld in paragraaf 1.2.3. Lidstaten zijn door toedoen van artikel 98 lid 1 van de richtlijn vrij om één of twee verlaagde tarieven toe te passen. In lid 2 wordt verwezen naar bijlage III van de richtlijn, waarin alle producten en diensten staan die onder het betreffende tarief mogen vallen. Dus lidstaten *mogen* een verlaagde btw tarief invoeren op grond van artikel 98 btw-richtlijn en indien ze een verlaagd tarief hebben *moet* dat binnen de lijnen van bijlage III gebeuren. Zo dient bijlage III als een restrictie op de toepassing van het verlaagde tarief.

Een lidstaat staat vrij om de hoogte van de tarieven te bepalen mits het verlaagd tarief minimaal 5% en het algemeen tarief minimaal 15% bedraagt.⁴¹ Iedere EU-lidstaat kent een verlaagd tarief, behalve Denemarken. Daar geldt een algemeen tarief van 25%.

2.1.2 Het verlaagd tarief in de Wet OB 1968

De hoogte van het verlaagd tarief (6%) staat in artikel 9 lid 2 onderdeel a van de Wet OB. In tabel I van de Wet OB staan alle producten en diensten die onder het verlaagd tarief vallen, deze is afgestemd op bijlage III van de btw-richtlijn. Naast tabel I is er ook een toelichting op tabel I.⁴² Eventuele actualisatie en jurisprudentie wordt daarin verwerkt. Zo worden aanpassingen gemaakt naar aanleiding van

³⁹ Sweers, M., Groenewoud, J., Kranendonk, E., Fasol, M., Hamerlinck, R., Jong, J. d., Visser, J. et al, (2016). *Rapport werkgroep Fiscaliteit*. Rijksoverheid.

⁴⁰ Belastingdienst, (2017). *Goederen met 6% btw*. Opgehaald van belastingdienst: https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/tarieven_en_vrijstellingen/goederen_6_btw/goederen_met_6_btw.

⁴¹ Rijksoverheid, (2017). *Btw-tarieven en vrijstellingen*. Opgehaald van: <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/btw-omzetbelasting/inhoud/btw-tarieven-en-vrijstellingen>.

⁴² Besluit BLKB2014/123M van de Staatssecretaris van Financiën van 4 september 2014 betreft de toelichting op tabel I.

bijvoorbeeld elektronische ontwikkelingen. Waar voorheen alleen gewone fietsen onder het verlaagde tarief vielen, valt nu ook een elektrische fiets onder het verlaagde tarief. Het besluit toelichting tabel I dient bovendien als aanvulling op tabel I qua begripsbepaling. Zo legt bijvoorbeeld de toelichting op post a30 van tabel I alle soorten drukwerken vast, die onder het begrip ‘boeken’ verstaan worden.

2.2 Verlaagd tarief op boeken

Boeken mogen tegen het verlaagd tarief belast worden op grond van post 6 van de btw-richtlijn. Deze post is geïmplementeerd in tabel I van de Wet OB. Post 6 bijlage III van de richtlijn luidt als volgt:

“Levering van boeken, op alle fysieke dragers, ook bij uitlening door bibliotheken (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), kranten en tijdschriften, voor zover niet uitsluitend of hoofdzakelijk reclamemateriaal.”

En post 30 van tabel I van de richtlijn als volgt:

“Boeken, met inbegrip van alle andere dan papieren fysieke dragers waarop de inhoud van een boek is aangebracht; digitale educatieve informatie die is aangebracht op fysieke dragers en die kennelijk uitsluitend of nagenoeg uitsluitend is bestemd voor informatieoverdracht in het onderwijs; dagbladen, weekbladen, tijdschriften en andere tenminste driemaal per jaar periodiek verschijnende uitgaven”

In zowel de richtlijn als in de wet gaat het om boeken die op een fysieke drager⁴³ staan. Dit kan een geschreven boek zijn, maar ook een boek dat opgeslagen is op een USB-stick of cd-rom. Een digitaal boek dat op een fysieke gegevensdrager staat, valt eveneens onder het verlaagd tarief. E-books die rechtstreeks van het internet zijn gedownload vallen er dus niet onder. Dit wekt de nodige vragen op wat betreft de rechtvaardigheid en concurrentievervalsing. Deze regeling kan verder ook tot frappante situaties leiden. Er is namelijk een situatie denkbaar waarbij een boek online gekocht is (21% btw) en vervolgens op een fysieke gegevensdrager geleverd wordt (6% btw). Het feit dat het boek op een usb-stick opgeslagen wordt, zorgt voor een aanzienlijke tariefval.

In bijlage III is reclamemateriaal uitgesloten, terwijl tabel I reclamemateriaal niet noemt. Dit zou verwarring kunnen veroorzaken wanneer bijvoorbeeld de levering van het reclamemateriaal in de vorm van een gedrukt boek gebeurt. Dit is misschien praktisch niet voorstelbaar maar theoretisch zeker mogelijk. Daarnaast kan het ook verwarrend zijn voor de (kleinere) uitgeverij die niet veel

⁴³ Een ‘fysieke drager’ is een cd-rom of een dvd. Als er nieuwe fysieke dragers op de markt komen waarop uitgeverij digitale educatieve informatie aanbrengen (bijvoorbeeld usb-sticks) vindt overleg plaats met de Belastingdienst om te beoordelen of de betreffende producten onder het verlaagde btw-tarief kunnen vallen. (Besluit BLKB2014/123M van de Staatssecretaris van Financiën van 4 september 2014 betreft de toelichting op tabel I).

verstand hebben van de Europese richtlijnen en de werking ervan. Deze eventuele verwarring wordt echter weggenomen door de toelichting op post 30 van tabel I. Daarin wordt reclamemateriaal expliciet uitgesloten als in bijlage III.

In de toelichting is op tabel I een uitbreiding opgenomen wat onder het begrip van boeken valt. Alsnog is het begrip in de Wet OB strikter uitgelegd dan in de richtlijn. De vraag is echter of de uitleg van de Wet OB wel strookt met de richtlijn. Op grond van de toelichting behoren onder post 30 van tabel I onder andere ook: fotoboeken, reportages, fotoalbums en kansspeltijdschriften. Hiermee heeft het Ministerie van Financiën naar mijn mening door middel van juiste begripsinvullingen het maximale proberen te halen uit de vrijheid die de richtlijn geeft. Bovendien haalt een dergelijke aanvulling twijfels uit de weg wat betreft de begripsbepaling. Het lijkt me passend dat fotoboeken en fotoalbums onder het begrip 'albums' worden verstaan en kansspeltijdschriften onder 'tijdschriften'. Daarnaast past het begrip 'reportages' onder 'kranten en tijdschriften'. Vanwege deze juiste begripsinvullingen ben ik van mening dat post 30 van tabel I overeenkomt met de uitleg van post 6 bijlage III.

Leveringen van cd-roms kunnen ook onder het verlaagde tarief vallen. Daarbij moet de fysieke drager wel uitsluitend of nagenoeg uitsluitend bestemd zijn voor informatieoverdracht in het onderwijs. Deze moet daarnaast ook voorgeschreven zijn door een onderwijsinstelling.⁴⁴

Indien een boek samen met een cd-rom geleverd wordt, valt de cd onder het verlaagde tarief mits de inhoud van het boek daarin is opgeslagen of de cd uitsluitend of nagenoeg uitsluitend bestemd is voor informatieoverdracht in het onderwijs. In alle andere gevallen valt de cd onder het algemeen tarief en moet er een splitsing gemaakt worden in de vergoeding. Als het niet mogelijk is de cd afzonderlijk aan te bieden, moet er een splitsing gemaakt worden op basis van de gemaakte kosten. Het tarief wordt dan naar rato toegepast.⁴⁵

Daar waar bijlage III een voorwaarde geeft voor de verschijningsvorm van boeken (namelijk op fysieke dragers), staat er met betrekking tot kranten en tijdschriften niks. Hiermee zou Nederland in beginsel de ruimte hebben om digitaal geleverde kranten en tijdschriften onder het verlaagd tarief te brengen. Dit is echter niet mogelijk omdat '*langs elektronische weg verrichte diensten*' expliciet uitgesloten worden van het verlaagd tarief in artikel 98 lid 2 van de btw-richtlijn. De eis aan de verschijningsvorm in bijlage III (fysieke dragers) met betrekking tot de toepassing van het verlaagd tarief is daardoor naar mijn mening overbodig geworden.

⁴⁴ Toelichting tabel 1 post a 30 paragraaf 2.2.3.

⁴⁵ Toelichting tabel 1 post a 30 paragraaf 2.7.

Hoofdstuk 3: Tariefverschil in strijd met neutraliteit?

Om vast te stellen of het tariefverschil tussen e-books en fysieke boeken concurrentieverstorend is, moet eerst de neutraliteit getoetst worden. In paragraaf 1.5 is vastgesteld dat juridische neutraliteit geassocieerd wordt met eerlijke concurrentie (concurrentieneutraliteit). In dit hoofdstuk zal ik daarom relevante jurisprudentie en literatuur aan de orde stellen met betrekking tot de neutraliteitstoets.

Overigens is er eerder sprake van inbreuk op neutraliteit dan van oneerlijke concurrentie. Het Hof van Justitie heeft namelijk in de procedures tegen The Rank Group plc (C-259/10 en C-260/10)⁴⁶ beslist dat voor schending van neutraliteit niet aangetoond hoeft te worden of er daadwerkelijk verstoring van mededinging is tussen de betrokken diensten:

“Het beginsel van fiscale neutraliteit moet aldus worden uitgelegd dat een verschil in behandeling voor de belasting over de toegevoegde waarde 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.”

Aan de hand hiervan maak ik voor dit onderzoek onderscheid tussen twee soorten definities van concurrentieverstorend:

- Concurrentieverstorend in brede zin: alleen de neutraliteit wordt geschonden.
- Concurrentieverstorend in enge zin: de neutraliteit wordt geschonden én er is daadwerkelijk een verstoring van de mededinging wegens het verschil in behandeling.

Ik heb gekozen voor een onderscheid in brede en enge zin, omdat naar mijn mening onder ‘brede’ dient te worden verstaan: iets wat kan leiden tot een daadwerkelijke concurrentieverstoring (schending van neutraliteit). Onder de ‘enge’ definitie moet er daarnaast ook sprake zijn van een daadwerkelijke concurrentieverstoring. Dus om te kunnen spreken van een concurrentieverstoring in enge zin moet een concurrentieverstoring daadwerkelijk vastgesteld zijn. De ‘enge’ uitleg is dan ook preciezer.

⁴⁶ HvJ EU 10 november 2011, nr. C-259/10 en C-260/10 (Rank Group).

3.1 Elektronische diensten

3.1.1 Luxemburg en Frankrijk

Dat de btw-richtlijn geen ruimte biedt voor een verlaagd tarief op elektronische boeken is reeds aan de orde gekomen. Echter, Frankrijk en Luxemburg hebben wel geprobeerd om deze elektronische diensten onder het verlaagd tarief te brengen. Dit was tevergeefs. De Europese Commissie heeft deze twee landen voor het EU-Hof gedaagd.

De zitting voor beide landen was op dezelfde datum en de procedures hadden dezelfde conclusie. Het Hof besliste dat e-books (tenzij het op fysieke dragers geleverd wordt) op grond van bijlage III en artikel 98 lid 2 van de btw-richtlijn niet onder het verlaagd tarief mogen vallen.⁴⁷ Daarbij vermeldt het Hof dat de fysieke drager waarop het boek gelezen wordt (zoals een computer of tablet), niet begrepen is in de levering van het elektronische boek en daarom niet onder het verlaagd tarief mag vallen.⁴⁸

3.1.2 De (on)mogelijke toepassing van het verlaagd tarief

Frankrijk verwees in verdediging naar punt 52 van de zaak Commissie/Nederland op 3 maart 2011. Daarin komt naar voren dat de Uniewetgever bij het opstellen van Bijlage III de bedoeling had dat *‘goederen en diensten die aan sociale of culturele doelstellingen tegemoetkomen’* in aanmerking komen voor het verlaagd tarief voor zover zij geen of slechts een klein risico voor verstoren van de mededinging inhouden.⁴⁹ Dit was volgens het Hof echter geen reden voor rechtvaardiging van het laag tarief, omdat de levering van een elektronische boek onder *‘langs elektronische weg verrichte dienst’*⁵⁰ wordt verstaan als bedoeld in artikel 98 lid 2 tweede volzin van de btw-richtlijn. Om die reden kan er niet toegekomen worden aan de bedoelingen van de Uniewetgever en interpretatie van bijlage III. Dus ingeval de eis van fysieke dragers niet genoemd zou zijn in bijlage III, zouden elektronische boeken alsnog uitgesloten worden op grond van artikel 98 lid 2 tweede volzin (hierna: artikel 98 lid 2 - bij behandeling van artikel 98 lid 2 doel ik altijd op de tweede volzin tenzij anders vermeld).

Ook stelt het Hof in de zaak Luxemburg dat op basis van de bewoording van punt 6 van bijlage III de levering van elektronische boeken niet binnen de werkingssfeer van het verlaagd tarief valt.⁵¹ Hiermee doelt de rechter op het zinsdeel *‘op alle fysieke dragers’*.

⁴⁷ HvJ EU 5 maart 2015, nr. C-479/13 (Commissie/Frankrijk) en HvJ EU 5 maart 2015, nr. C-502/13 (Commissie/Luxemburg).

⁴⁸ HvJ EU 5 maart 2015, nr. C-479/13 (Commissie/Frankrijk) punt 28 en 29.

⁴⁹ HvJ EU 3 maart 2011, nr. C-41/09 (Commissie/Nederland) punt 52.

⁵⁰ Volgens het Hof kan de levering van elektronische boeken niet als ‘levering van goederen’ worden aangemerkt, omdat er bij de levering van elektronische boeken geen ‘lichamelijke zaak’ overgedragen wordt als bedoeld in artikel 14 lid 1 btw-richtlijn. Daarom valt de levering van een e-book (zonder fysieke drager) onder een dienst overeenkomstig artikel 24 lid 1 btw-richtlijn.

⁵¹ HvJ EU 5 maart 2015, nr. C-479/13 (Commissie/Frankrijk) punt 49.

Daarnaast was Luxemburg van mening dat het verlaagd tarief op e-books gerechtvaardigd was door het beginsel van fiscale neutraliteit. Het Hof van Justitie merkt echter op dat de werkingssfeer van het verlaagd tarief niet uitgebreid mocht worden door het neutraliteitsbeginsel, omdat het beginsel geen primair recht is.⁵²

Samenvattend sluiten deze twee zaken de toepassing van het verlaagd tarief op e-books uit om de volgende drie redenen:

- De bewoording van post 6 van bijlage III geeft geen toegang aan e-books die gedownload zijn.
- Artikel 98 lid 2 tweede volzin sluit *'langs elektronische weg verrichte diensten'* uit.
- Het neutraliteitsbeginsel is geen primair recht en kan derhalve de werkingssfeer van bijlage III niet uitbreiden.

Ik merk op dat het Hof als verweer op het punt van Frankrijk, betreft de bedoeling van de Uniewetgever, uitsluitend artikel 98 lid 2 noemt. De bewoording van post 6 wordt daar niet aan de orde gesteld. Derhalve wordt de toepassing van het verlaagd tarief op e-books uitsluitend belemmerd door artikel 98 en niet door de bewoording van post 6.

3.2 Het neutraliteitsbeginsel versus artikel 98 lid 2

3.2.1 Soortgelijke goederen

Uit de zaak over de Finse uitgever K Oy⁵³ blijkt dat lidstaten verplicht zijn om soortgelijke producten soortgelijk te belasten op grond van het neutraliteitsbeginsel. Dat blijkt uit punt 24:

“Met betrekking tot het beginsel van fiscale neutraliteit zij eraan herinnerd dat dit beginsel zich ertegen verzet dat soortgelijke goederen of diensten, die dus met elkaar concurreren, voor de heffing van btw verschillend worden behandeld.”

Wat het Hof onder ‘soortgelijke goederen of diensten’ verstaat staat beschreven in punt 25 van het arrest:

“Of goederenleveringen of diensten soortgelijk zijn, moet voornamelijk worden bepaald uit het oogpunt van de gemiddelde consument. Goederenleveringen en diensten zijn soortgelijk wanneer zij overeenkomstige eigenschappen vertonen en aan dezelfde behoeften van de consument voldoen – waarbij het vergelijkbare gebruik de maatstaf is – en wanneer de verschillen die zij vertonen de

⁵² HvJ EU 5 maart 2015, nr. C-479/13 (Commissie/Frankrijk) punt 51.

⁵³ HvJ EU 11 september 2014, nr. C-219/13 (K Oy).

beslissing van de consument om het ene of het andere goed dan wel de ene of de andere dienst te betrekken niet aanmerkelijk beïnvloeden''

Dus het neutraliteitsbeginsel zou dit tariefonderscheid niet rechtvaardigen ingeval fysieke en elektronische boeken vanuit het oogpunt van de modale consument als 'soortgelijk' worden aangemerkt.

Aan de hand van de voorgaande twee citaten zet ik de toets voor de neutraliteitsschennis uit in 3 cumulatieve eisen van het Hof:

1. *E-books en fysieke boeken hebben overeenkomstige eigenschappen en voldoen aan dezelfde behoefte van de consument.*

Fysieke en digitale boeken hebben overeenkomstige eigenschappen, omdat het doel van beide hetzelfde is; namelijk het lezen van een geschreven stuk. Daarnaast vervult zowel een e-book als een fysiek boek dezelfde behoefte van de consument, aangezien beide geen ander nut opbrengt dan het lezen van een stuk/verhaal. Derhalve is het onmogelijk dat een consument met een e-book een ander behoefte bevredigt dan met een fysiek boek.

Het zou anders kunnen zijn als een e-book extra mogelijkheden biedt door bijvoorbeeld een verklarende woordenlijst te voegen of stukken teksten te koppelen aan filmpjes. Mijn inziens is dit geen echte verrijking ten opzichte van een fysiek boek. Het filmpje of de verklaring zal namelijk gelinkt worden naar de desbetreffende website waarop het filmpje opgeslagen staat of de verklaring geschreven staat. Derhalve zijn deze diensten niet inbegrepen in het bestand waar daadwerkelijk het boek getypt staat. Daarnaast is zo een koppeling/link tussen een e-book en een website of een andere database ook mogelijk op een fysiek boek. Tegenwoordig zijn er namelijk fysieke boeken met QR-codes die met een mobiele telefoon of tablet gescand kunnen worden om toegang te krijgen tot extra's (die ook door e-books geboden worden), zoals: essays, plattegronden, illustraties en recepten.⁵⁴

2. *De verschillen tussen e-books en fysieke boeken beïnvloeden de keuze van een consument niet aanmerkelijk om het ene dan wel het andere te kopen.*

Om deze vraag te beantwoorden moet het begrip 'aanmerkelijk' nader uitgelegd worden. Van Dale definieert 'aanmerkelijk' als: 'belangrijk', en 'aanzienlijk'. Aangezien dit het alledaagse woordgebruik is denk ik dat het hof deze definitie bedoeld heeft. In dat geval kan stelling 2 ook bevestigend beantwoord worden. Zoals gezegd wordt de overweging van een consument alleen door praktische

⁵⁴ Hazelwood, B. (2011, Augustus 16). *Melville House's "HybridBook" Marries Print and Digital*. Opgehaald van <http://publishingperspectives.com/2011/08/melville-house-hybrid-book-marries-print-digital/>.

redenen beïnvloedt. Ik neem als voorbeeld voor een praktische reden de opbergbaarheid van een boek. Iemand die vaak reist zal eerder een e-book kopen in verband met de makkelijke opbergbaarheid. Maar de *'modale consument'*, die niet heel vaak reist en die geen problemen ondervindt bij het opbergen van een boek, zou eerder gaan voor de goedkoopste optie óf indifferent zijn.

3. Soortgelijke goederen of diensten worden verschillend behandeld voor de btw.

Er is inderdaad een tariefverschil tussen digitale en fysieke boeken, dus ook deze stelling is bevestigd.

Op basis van voorgaande stellingen maak ik op dat artikel 98 lid 2 voor een serieuze verstoring zorgt binnen de btw op het gebied van e-books. Merkx merkt daarom terecht op dat ingeval artikel 98 lid 2 geschrapt zou worden, lidstaten op grond van het neutraliteitsbeginsel (de zaak K Oy) verplicht zijn om het verlaagd tarief ook op e-books toe te passen.⁵⁵

Deze bevinding van Merkx kan naar mijn mening ook andersom geïnterpreteerd worden. Fysieke boeken zouden namelijk met de huidige wetgeving onder het algemeen tarief belast kunnen worden om te voldoen aan de neutraliteit. Zeker ook omdat artikel 98 lid 2 een verbodsbepaling is die de tariefkeuze voor e-books ontnemt, terwijl bijlage III facultatief is voor de toepassing ervan. Zo zie ik dat het neutraliteitsbeginsel onder deze omstandigheden alleen door een aanpassing aan de kant van fysieke boeken in stand gehouden kan worden. Mijn inziens is post 6 van Bijlage III van de btw-richtlijn in combinatie met artikel 98 lid 2 tweede volzin tegenstrijdig aan het beginsel van fiscale neutraliteit. De uitvinding van elektronische boeken heeft daarmee een mate van ongeregeldeheid veroorzaakt in de toepassing van de btw. Daarom ben ik het eens met de stelling van Franke dat de btw richtlijn achterloopt op technische en maatschappelijke ontwikkelingen.⁵⁶

3.2.2 Rechtvaardiging door het Hof

In de prejudiciële behandeling van de zaak *Rzecznik Praw Obywatelskich* (hierna: zaak RPO)⁵⁷ is aan het Hof gevraagd of artikel 98 lid 2 in strijd is met neutraliteit en daardoor ongeldig moet zijn. De verwijzende rechter was namelijk van mening dat *de levering van boeken op fysieke dragers* en *de levering van digitale boeken* soortgelijke situaties zijn.⁵⁸ Het Hof oordeelde daarop dat soortgelijke situaties inderdaad niet verschillend behandeld mogen worden, tenzij een verschillende behandeling *objectief gerechtvaardigd* is:⁵⁹

⁵⁵ Merkx, M. M. W. D. (2017, 16 maart). 'Nieuwe plannen voor btw en e-commerce: eenvoudig, neutraal en minder verlies aan belastinginkomsten?', *WFR 2017*, afl. 59, p. 372-380.

⁵⁶ R. Franke, 'Hardcopy, gegevensdrager of online', *WFR 2010/461*.

⁵⁷ HvJ EU 7 Maart 2017, zaak C-390/15 (RPO).

⁵⁸ HvJ EU 7 Maart 2017, zaak C-390/15 (RPO), punt 20.

⁵⁹ HvJ EU 7 Maart 2017, zaak C-390/15 (RPO), punt 41.

“Van meet af aan dient in herinnering te worden geroepen dat het beginsel van gelijke behandeling volgens vaste rechtspraak van het Hof verlangt 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, C-580/12 P, EU:C:2014:2363, punt 51, en 4 mei 2016, Pillbox 38, C-477/14, EU:C:2016:324, punt 35).”

Daarnaast oordeelde het Hof (evenals de verwijzende rechter) dat de levering van digitale boeken op fysieke dragers en van digitale boeken langs elektronische weg vergelijkbare situaties zijn.⁶⁰ Hiermee is de bevinding van paragraaf 3.2.1 bevestigd door het Hof (voor wat betreft de toets voor soortgelijke situaties). Het Hof oordeelt echter dat deze verschillende behandeling op soortgelijke situaties gerechtvaardigd is.⁶¹ Want de uitsluiting van het verlaagd tarief op de levering van digitale boeken langs elektronische weg (door toedoen van artikel 98 lid 2) wordt beschouwd als een bijzondere btw-regeling voor de elektronische handel. Het wordt namelijk noodzakelijk geacht *‘elektronische diensten te onderwerpen aan duidelijke, eenvoudige en uniforme regels zodat het daarop toepasselijke btw-tarief met zekerheid kan worden bepaald, en die belasting zodoende makkelijker kan worden beheerd door de belastingplichtigen en de nationale belastingautoriteiten.*⁶²

Kort samengevat is het Hof van mening dat de levering van digitale boeken op fysieke dragers soortgelijk is aan de levering van digitale boeken langs elektronische weg. Deze verschillende behandeling is echter gerechtvaardigd, omdat die veroorzaakt wordt door artikel 98 lid 2. Dit artikel is volgens het Hof noodzakelijk, omdat elektronische diensten onderworpen moeten zijn op eenvoudige en uniforme regels.

3.3 Het belang van artikel 98 lid 2 tweede volzin

Het verbod op een verlaagd tarief op elektronische diensten brengt klaarblijkelijk verstoringen met zich mee. Wat voor toegevoegde waarde heeft het voor de omzetbelasting en kan het er niet uit?

In bijlage II van de richtlijn is een indicatie gegeven over wat onder *‘langs elektronische weg verrichte diensten’* wordt verstaan. Volgens de richtlijn moet hieronder worden verstaan:⁶³

1. Het leveren en onderbrengen van websites, het onderhoud op afstand van programma’s en uitrustingen;
2. De levering van software en de bijwerking ervan;

⁶⁰ HvJ EU 7 Maart 2017, zaak C-390/15 (RPO), punt 49.

⁶¹ HvJ EU 7 Maart 2017, zaak C-390/15 (RPO), punt 52.

⁶² HvJ EU 7 Maart 2017, zaak C-390/15 (RPO), punt 57.

⁶³ Bijlage II van de btw richtlijn.

3. De levering van beelden, geschreven stukken en informatie en de terbeschikkingstelling van databanken;
4. De levering van muziek of films, van spelen, met inbegrip van kans- of gokspelen, en van uitzendingen of manifestaties op het gebied van politiek, cultuur, kunst, sport, wetenschappen of ontspanning;
5. De levering van onderwijs op afstand.

De levering van e-books valt onder post 3.

Voor 2015 werden Business to Consumer (hierna: B2C) diensten bij grensoverschrijdende situaties belast in de lidstaat waar de onderneming was gevestigd. Hierdoor kwam het soms voor dat ondernemers zich verplaatsten naar landen waar een lager btw tarief gold. Zo waren deze ondernemers met exact dezelfde werkzaamheden minder btw verschuldigd. De verplaatsbaarheid van ondernemingen verschilt echter per soort onderneming. Bij ondernemingen (praktijken) die bijvoorbeeld medische diensten verrichtten was een dergelijke voordeel niet te behalen. Patiënten konden immers niet op afstand behandeld worden. Maar voor bedrijven die geautomatiseerde diensten over het internet verrichtten zonder veel menselijke ingrijpen was dit makkelijker. Zo zouden landen met elkaar kunnen concurreren om dergelijke bedrijven binnen te krijgen. Dat gebeurde ook, want veel ondernemers waren door het gunstige algemene btw-tarief gevestigd in Luxemburg. Een belangrijke methode om de concurrentie aan te gaan is het verlagen van het btw tarief.

Na 1 januari 2015 is echter de regeling voor de plaats van B2C diensten op de schop gegaan. Nadien zijn de diensten niet meer belast in de lidstaat waar de onderneming is gevestigd, maar in het land waar de (niet-belastingplichtige) afnemer is gevestigd.⁶⁴ Dit betekent dus dat ondernemers btw verschuldigd zijn in landen waar de afnemers zich bevinden. Dit betekent overigens dat deze ondernemers in al die landen moeten registreren en aangifte moeten doen voor de btw. Dit is echter niet nodig door het Mini One Stop Shop (MOSS) systeem. Met dit systeem doen ondernemers bij grensoverschrijdende telecommunicatie-, omroep- of elektronische diensten aangifte in de lidstaat waarin ze gevestigd zijn. Vervolgens maakt deze lidstaat de betalingen van de aangiftes over aan de lidstaten waarop de aangiftes betrekking hebben. Door deze nieuwe regeling van 2015 kunnen B2C ondernemers niet meer 'tariefshoppen' en is naar mijn mening het verbod van artikel 98 lid 2 in die zin minder relevant.

⁶⁴ Richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de plaats van een dienst en art 58 sub c btw-richtlijn.

3.4 Conclusie

De vraag of de neutraliteit geschonden wordt door het tariefonderscheid, beantwoord ik bevestigend. Het Hof heeft voldoende aanwijzingen gegeven om tot de conclusie te komen dat het tariefonderscheid in strijd is met de neutraliteit. De neutraliteitsdefinitie die in de zaak K Oy naar voren kwam, met vervolgens de definitie van 'soortgelijke goederen', is voldoende om tot de conclusie te komen dat de neutraliteit geschonden wordt.

E-books en fysieke boeken hebben namelijk dezelfde eigenschappen en beiden vervullen dezelfde behoefte van de consument. Daarnaast beïnvloeden de verschillen in eigenschappen tussen beide verschijningsvormen de keuze van de consument niet aanmerkelijk.

In zaak RPO geeft het Hof een rechtvaardiging voor de verschillende behandeling van fysieke boeken ten opzichte van digitale boeken (die langs elektronische weg geleverd zijn). Het wordt namelijk door eenvoud en uniformiteit noodzakelijk geacht om elektronische diensten dusdanig te behandelen als bedoeld in artikel 98 lid 2. Dit doet er mijns inziens niet aan af dat de neutraliteit geschonden wordt, omdat e-books en fysieke boeken soortgelijke producten zijn.

De hoofdoorzaak van het onderscheid in tarief is artikel 98 lid 2 tweede volzin van de btw-richtlijn. Dit artikel blokkeert de werking van de neutraliteit omdat de levering van elektronische boeken niet onder het verlaagd tarief kan vallen. Door de aanpassing van de richtlijn in 2015 ben ik van mening dat dit artikel geschrapt kan worden voor wat betreft digitale boeken.

Overigens is de uitspraak van het Hof in de procedure tegen Luxemburg en Frankrijk betreft de uitbreiding van de werkingssfeer van het verlaagd tarief door de neutraliteit veelzeggend. Naar mijn mening suggereert het Hof daar indirect mee dat het neutraliteitsbeginsel en de werkingssfeer van het verlaagd tarief niet met elkaar stroken. Het Hof legt namelijk uit dat de werkingssfeer van bijlage III niet uitgebreid mag worden door het neutraliteitsbeginsel, omdat het beginsel geen primair recht is. Dit impliceert indirect dat het beginsel een dergelijke tariefonderscheid niet rechtvaardigt, anders zou er immers geen uitbreiding nodig zijn.

Hoofdstuk 4: Wat is het verwachte effect op het boekenmarkt?

In hoofdstuk 3 heb ik vastgesteld dat de btw richtlijn op het gebied van het verlaagd tarief niet altijd strookt met de (juridische) neutraliteit. De btw op boeken kan slechts neutraal geheven worden indien ze met een gelijk tarief belast worden. Omdat ik in hoofdstuk 3 tot de conclusie ben gekomen dat e-books en fysieke boeken naar aard en strekking soortgelijke producten zijn, betekent dit dat om te voldoen aan het neutraliteitsbeginsel ofwel het tarief op e-books verlaagd moet worden of dat het tarief op fysieke boeken omhoog moet. De effecten die zullen optreden als gevolg hiervan zal ik hieronder beschrijven.

4.1 Prijselasticiteit boeken

Om de verwachte effecten op een markt bij een prijsverhoging of verlaging enigszins te kunnen bepalen, is het belangrijk om rekening te houden met de prijselasticiteit van de vraag van producten. De prijselasticiteit van de vraag zegt iets over de reactie van de vraag op de markt als gevolg van een prijsverandering. Voor commerciële bedrijven is dit een goede indicatie voor het gevolg van een eventuele prijsverhoging. Voor de overheid kan een verandering van het btw-tarief indirect ook gevolg hebben, want een daling van de vraag is gelijk aan minder consumptie wat vervolgens leidt tot een lagere omzetbelasting. Dit is een goede indicatie voor de budgettaire plannen van de overheid.

De logaritmische prijselasticiteit van boeken bedraagt $-0,84^{65}$, dit betekent dat de vraag naar boeken met 0,84% daalt wanneer de prijs met 1% verhoogd wordt. Dit is relatief prijsinelastisch, wat erop duidt dat consumenten niet sterk reageren op een prijsstijging van boeken.

In paragraaf 3.2 heb ik vastgesteld dat een e-book soortgelijk is aan een fysiek boek. Derhalve wordt in dit hoofdstuk aangenomen dat de genoemde prijselasticiteit ook voor e-books geldt.

4.2 Budgettaire effecten

Deze relatief lage prijselasticiteit heeft tot gevolg dat de Staat een hoge belastingderving heeft door het feit dat boeken, tijdschriften, dag- en weekbladen onder het verlaagd tarief vallen. De vraag zou immers relatief weinig afnemen bij een btw van 21%. Deze opbrengst komt volgens de Staatssecretaris van Financiën uit op een bedrag van 530 miljoen euro.⁶⁶ Daarnaast zorgt het verlagen van het tarief op digitale boeken, weekbladen en tijdschriften voor een derving van circa 20 miljoen euro.⁶⁷

⁶⁵ Goudriaan, R., Groot, N. d., Notenboom, A., Schrijvershof, C., & Hout, C. v. (2008). *Evaluatie van het verlaagde BTW-tarief voor cultuur en media*. Den Haag: APE, p. 9.

⁶⁶ Kamerstukken II 2014/15, 34002, 101, p. 19.

⁶⁷ Kamerstukken II 2014/15, 34002, 101, p. 19.

Dat de prijselasticiteit relatief laag is kan ook opgemaakt worden uit de volgende cijfers over de belastingderving:

Tabel 1: Belastingderving door verlaagde BTW-tarief boeken kranten etc, 2004 (x 1 mln. euro)

Sector	Geen gedragseffecten	Met gedragseffecten
Boeken	218	188
Kranten, nieuwsbladen & tijdschriften	212	178

Bron: Goudriaan, R., Groot, N. d., Notenboom, A., Schrijvershof, C., & Hout, C. v. (2008). *Evaluatie van het verlaagde BTW-tarief voor cultuur en media*. Den Haag: APE, p. 10

Uit de bovenstaande tabel is op te maken dat er een belastingderving van 218 miljoen euro is als gevolg van een tariefsverlaging op boeken van 13%.⁶⁸ Omdat als gevolg van een tariefsverlaging de vraag naar boeken toeneemt, valt de derving met 30 miljoen euro lager uit. Zo blijft er netto een derving van 188 miljoen euro over.

Vanwege de prijselasticiteit van de vraag naar boeken kan worden aangenomen dat bij een lager btw-tarief de vraagstijging naar boeken nooit zo groot zal zijn dat de Belastingdienst een budgettaire opbrengst behaalt met dit lagere tarief op boeken ten opzichte van de situatie met het algemene btw tarief.

4.3 Zowel e-books als fysieke boeken onder het algemene tarief, of beiden onder het verlaagd tarief?

In hoofdstuk 3 heb ik vastgesteld dat de neutraliteit alleen gewaarborgd kan worden indien beide verschijningsvormen van boeken onder hetzelfde tarief vallen. Momenteel is het met de huidige wet- en regelgeving mogelijk om het verlaagde tarief op fysieke boeken te verhogen naar het algemeen tarief. Andersom is daarentegen niet mogelijk, door de afdwingbare werking van de EU-richtlijnen. De keuze tussen deze twee opties is belangrijk voor mijn latere aanbeveling. Hierna zal ik beide varianten belichten.

Indien alle boeken, tijdschriften, dag- en weekbladen (met andere woorden post 30) met het algemeen tarief belast zouden worden zouden de inkomsten van de Nederlandse schatkist toenemen met 530 miljoen euro.⁶⁹ Dit is aan de ene kant een budgettaire winst, maar dit kan ten koste gaan van de doelmatigheid van de btw. De doelstelling van het verlaagd tarief is namelijk: *'de bevordering van cultuur en kennisvermeerdering c.q. ondersteuning van de betreffende sectoren.'*⁷⁰ Experts die

⁶⁸ Het algemeen tarief was tijdens het onderzoek 19% (19 – 6 = 13%).

⁶⁹ Kamerstukken II 2014/15, 34002, 101, p. 19.

⁷⁰ Goudriaan, R., Groot, N. d., Notenboom, A., Schrijvershof, C., & Hout, C. v. (2008). *Evaluatie van het verlaagde BTW-tarief voor cultuur en media*. Den Haag: APE, p. 10.

geïnterviewd zijn door APE bv zijn van mening dat de ontleding minder snel is toegenomen door de btw. De effecten van het verlaagd tarief op de boekenmarkt zijn niet eenduidig. Maar deskundigen menen dat de *'midprice edities'* veel minder vaak gekocht zouden worden als gevolg van een verhoging van de btw. Deze boeken worden namelijk gekocht door mensen die niet vaak lezen, waardoor ze dus prijsgevoeliger zijn.⁷¹ Door deze bevindingen denk ik dat er voldaan wordt aan de doelstelling van de btw (genoemd hierboven) door een verlaagd tarief toe te passen op boeken. Desalniettemin is het effect niet groot vanwege de lage prijselasticiteit. Daarom zou er een ander beleid met betrekking tot boeken (algemene btw tarief) ingezet kunnen worden in tijden dat het slecht gaat met de economie. Op die manier kan een budgettair voordeel behaald worden door de overheid met een geringe sociaaleconomische verstoring.

4.4 Conclusie

Aan de juridische neutraliteit kan voldaan worden door:

1. Zowel fysieke als digitale boeken onder het algemeen tarief te belasten, dit is met de huidige wet- en regelgeving mogelijk, óf
2. Het tarief op e-books te verlagen, nadat de wetwijziging in werking is getreden.

De eerste optie levert naast de neutraliteit ook een budgettair voordeel van 530 miljoen euro op. Het is echter de vraag of dit budgettair voordeel opweegt tegen de sociaaleconomische belangen. Dit is een aspect dat afhangt van de politieke agenda's. De lage prijselasticiteit van de vraag naar boeken versterkt de positie van deze optie.

Met de tweede optie kan de neutraliteit bereikt worden zonder eventuele bijkomende sociaaleconomische vraagstukken. De budgettaire derving ten opzichte van optie 1 is een bedrag van 20 miljoen euro⁷²

Mijn inziens is optie 2 het beste gezien het belang van de instrumentele functie van de btw en daarmee het doel van het verlaagd tarief op het gebied van boeken en andere geschreven stukken, namelijk: *'het bevorderen van de toegang van de burger tot de informatie, het bevorderen van de pluriformiteit van de media, het tegengaan van ontleding, het in stand houden van een goede nieuws- en informatievoorziening'*.⁷³

⁷¹ Goudriaan, R., Groot, N. d., Notenboom, A., Schrijvershof, C., & Hout, C. v. (2008). *Evaluatie van het verlaagde BTW-tarief voor cultuur en media*. Den Haag: APE, p. 25.

⁷² Kamerstukken II 2014/15, 34002, 101, p. 19.

⁷³ Goudriaan, R., Groot, N. d., Notenboom, A., Schrijvershof, C., & Hout, C. v. (2008). *Evaluatie van het verlaagde BTW-tarief voor cultuur en media*. Den Haag: APE, p. 10.

Hoofdstuk 5: Aanbeveling voor het oplossen van het neutraliteitsprobleem

Naar aanleiding van mijn bevindingen in hoofdstukken 3 en 4 ben ik van mening dat er een aantal aanpassingen gedaan moeten worden aan de wet- en regelgeving van de btw. Met de huidige stand van zaken wordt de neutraliteit immers geschonden. De mogelijke oplossing hiervoor zal ik in de volgende paragrafen toelichten.

5.1 Tariefverhoging op fysieke boeken

In hoofdstuk 3 is er aan de hand van jurisprudentie en literatuur vastgesteld dat door een tariefonderscheid tussen fysieke boeken en e-books, het beginsel van fiscale neutraliteit in de btw geschonden wordt. Gezien de negatieve sociaaleconomische gevolgen van een tariefsverhoging op e-books is een permanente verhoging van het btw-tarief niet wenselijk. Doordat consumenten niet sterk reageren op een prijsverhoging van boeken, is een dergelijke tariefverhoging wel denkbaar op korte termijn. Daarmee worden de sociaaleconomische gevolgen beperkt en tegelijkertijd een budgettaire voordeel van 530 miljoen euro behaald per jaar.⁷⁴ Dit instrument kan gebruikt worden om de allocatie van (financiële) middelen voor cultuur en media aan te passen. Zo kan de overheid bijvoorbeeld het behaalde voordeel van 530 miljoen euro alloceren aan musea, wanneer blijkt dat het aantal museumbezoeken in een bepaald jaar fors daalt.

Het is echter de vraag of een dergelijke aanpassing op korte termijn het verwachte budgettaire en instrumentele voordeel daadwerkelijk oplevert. Meermalige aanpassingen aan het btw-tarief als gevolg van veranderde omstandigheden bij cultuur en media (zoals afnemende museumbezoeken) kunnen veel administratieve lasten met zich meebrengen. Mijn inziens kan daarnaast het *'lock-in-effect'* optreden. Consumenten stellen hun aankopen uit, omdat ze verwachten dat het tarief in de toekomst weer zal dalen.⁷⁵ Hierdoor kan het voordeel van 530 miljoen euro nooit behaald worden. Bovendien kan dit uitstelgedrag de ontleding verder bevorderen.

Aangezien de effecten van een tijdelijke tariefverhoging op fysieke boeken niet eenduidig zijn is deze manier voor het oplossen van het neutraliteitsprobleem mijn inziens risicovol en daarmee onjuist. Eventuele vervolgonderzoeken met betrekking tot de (administratieve) lasten van een tariefverhoging en het lock-in-effect op de boekenmarkt zullen meer inzicht geven. Als blijkt dat de externe effecten

⁷⁴ Kamerstukken II 2014/15, 34002, 101, p. 11-20.

⁷⁵ Afterecon (2014, November 20). *The Lock-In Effect*. Opgehaald van <http://www.afterecon.com/economics-and-finance/lock-effect/>

van een tariefaanpassing gering zijn kan de allocatie van financiële middelen aan cultuur en media bevorderd worden.

5.2 Tariefverlaging op e-books

Gezien de onduidelijke effecten van een tariefverhoging op fysieke boeken, is een tariefverlaging op e-books meer gepast. Er kan immers met zekerheid gesteld worden dat als gevolg van een tariefverlaging de ontleding niet toeneemt, de toegang van de burger tot informatie niet ontnomen (of verslechterd) wordt en een goede nieuws- en informatievoorziening in stand gehouden wordt.

Vandaag de dag is het nog niet mogelijk om het tarief op e-books te verlagen. Derhalve kan alleen door middel van een tariefverhoging op fysieke boeken voldaan worden aan de neutraliteit. Op 1 juni 2017 is het Europees parlement akkoord gegaan om een lager tarief op e-books toe te passen.⁷⁶ Het voorstel van de EU-commissie⁷⁷ moet echter eerst worden aangenomen door de EU-lidstaten om de wetwijziging inwerking te laten treden. Dat is voorlopig nog niet gelukt, want Tsjechië heeft niet ingestemd met het wetsvoorstel.⁷⁸ Dit is waarschijnlijk als wraakactie tegen Frankrijk. De Fransen hadden namelijk op hun beurt niet ingestemd met een proefproject waar Tsjechië belang bij had. Er is unanimitie nodig om het voorstel goed te keuren en daarmee is dit voorstel voorlopig van de baan. Desalniettemin is dit voorstel om het verlaagd en het nultarief op digitale publicaties mogelijk te maken een belangrijke stap ter nivellering van de tarieven. De commissie wil dit bewerkstelligen door artikel 98 lid 2, tweede volzin aan te passen naar:

“De verlaagde tarieven zijn niet van toepassing op langs elektronische weg verrichte diensten, met uitzondering van de in bijlage III, punt 6), vermelde diensten.”;

De uitzondering ziet dus op boeken, kranten, tijdschriften, publicaties etc.

Ten tweede wil de commissie een derde lid toevoegen aan artikel 99 dat als volgt luidt:

“3. In afwijking van lid 1 mogen de lidstaten verlaagde tarieven toepassen die lager zijn dan het in dit artikel vastgestelde minimum, of vrijstellingen met recht op aftrek van voorbelasting verlenen voor de in bijlage III, punt 6), vermelde goederen en diensten.”;

⁷⁶ Khang, H.S. (2017, juni 1). *Reducing VAT on e-books, to match printed book rates*. Opgehaald van <http://www.europarl.europa.eu/news/en/press-room/20170529IPR76238/reducing-vat-on-e-books-to-match-printed-book-rates>.

⁷⁷ Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat btw-tarieven op boeken, kranten en tijdschriften betreft (COM(2016) 758 final van 1 december 2016)

⁷⁸ Winkel, R. (2017, Juni 16). Tsjechië blokkeert verlaagd btw op e-publicaties. *fd*.

Dit maakt het mogelijk dat lidstaten een lager tarief dan het verlaagd tarief of zelfs een nultarief kunnen invoeren op de in bijlage III post 6 genoemde goederen.

Ten derde is er een aanpassing gemaakt in post 6 van bijlage III:

“6) de levering, ook bij uitlening door bibliotheken, van boeken, kranten en tijdschriften, voor zover deze publicaties niet uitsluitend of hoofdzakelijk zijn bestemd voor het maken van reclame en voor zover deze publicaties niet uitsluitend of hoofdzakelijk bestaan uit muziek- of video-inhoud;”.

In de nieuwe versie van post 6 is het zinsdeel ‘op alle fysieke dragers’ eruit gehaald, dat wil zeggen dat de post geen eisen meer stelt aan de verschijningsvorm.

Het feit dat Tsjechië uit wraak op Frankrijk niet instemt met dit voorstel staat momenteel in de weg van een dergelijke aanpassing. Unanimitie is echter niet onmogelijk in de toekomst. Met de juiste gesprekken en onderhandelingen tussen de EU-lidstaten, met name met Tsjechië, kan positieve gevolgen hebben. Demissionair minister van Financiën Dijsselbloem heeft zijn ontevredenheid al geuit.⁷⁹ Naast Nederland zijn er nog 26 andere lidstaten die ontevreden zullen zijn over deze uitkomst. De ‘instemmers’ hebben daarmee een sterke positie om Tsjechië in de toekomst over te halen en indien nodig te onderhandelen met Frankrijk. Een richtlijnaanpassing is voorlopig van de baan, maar de EU-lidstaten moeten er gezamenlijk alles aan doen om de aanpassing alsnog in werking te laten treden.

⁷⁹ Winkel, R. (2017, Juni 16). Tsjechië blokkeert verlaagd btw op e-publicaties. *Fd*.

Hoofdstuk 6: Conclusie

6.1 Belemmering door artikel 98 lid 2

E-books en fysieke boeken worden in de btw verschillend behandeld. Deze verschillende behandeling kan niet zonder meer aangepast worden op nationaal niveau. De afdwingbare Europese btw-richtlijn steekt daar een stokje voor.

Op het eerste gezicht lijkt het ontstaan van tariefonderscheid te komen door het feit dat post 6 tabel III van de btw-richtlijn een onderscheid maakt in verschijningsvorm. Echter, de bewoording van post 6 staat de toepassing van het verlaagd tarief op e-books niet volledig in de weg. Want goederen en diensten met een sociale of culturele doelstelling mogen onder het verlaagd tarief vallen als deze de mededinging niet verstoren.⁸⁰ Het Hof oordeelt dat deze regel niet geldt voor e-books, omdat e-books op grond van artikel 98 lid 2 niet onder het verlaagd tarief mogen vallen. Daarmee concludeer ik dat voor een toepassing van het verlaagd tarief op e-books artikel 98 lid 2 een grotere belemmering is dan de uitleg van post 6.

6.2 Schendt deze belemmering de neutraliteit?

Na vastgesteld te hebben dat artikel 98 lid 2 een uniform tarief belemmert, is het tevens belangrijk om te toetsen of deze belemmering het neutraliteitsbeginsel schendt.

In de zaak K Oy⁸¹ heeft het Hof verschillende toetsingscriteria genoemd voor de vaststelling van neutraliteitsschennis. Ook kwam in dezelfde zaak naar voren wat de criteria zijn om te bepalen wat soortgelijke goederen/diensten zijn (zie: paragraaf 3.2.1). Op basis van deze voorwaarden concludeer ik dat *het tariefonderscheid tussen e-books en fysieke boeken in strijd is met de neutraliteit*.

De schending wordt dus (zie: paragraaf 6.1) grotendeels veroorzaakt door artikel 98 lid 2. Deze bevinding wordt versterkt door de actuele prejudiciële beslissing van zaak RPO. Het Hof verwierpt hier namelijk de schending van neutraliteit niet, maar rechtvaardigt het tariefonderscheid vanwege het belang van artikel 98 lid 2.

6.3 Afschaffing van het tariefonderscheid

Om neutraliteit in de btw te bereiken moet het tariefonderscheid tussen e-books en fysieke boeken opgeheven worden. Dit kan enerzijds door de btw op fysieke boeken te verhogen naar het algemeen tarief [optie 1]. Anderzijds zou dit bereikt kunnen worden door toepassing van het verlaagd tarief op e-books [optie 2], wat momenteel niet mogelijk is.

⁸⁰ HvJ EU 3 maart 2011, nr. C-41/09 (Commissie/Nederland).

⁸¹ HvJ EU 11 september 2014, nr. C-219/13 (K Oy)

Gezien het feit dat de btw-richtlijn geen ruimte biedt voor optie 2, is optie 1 de enige manier om neutraliteit te bereiken. Deze manier heeft echter mogelijk negatieve sociaaleconomische gevolgen. Het bereiken van neutraliteit kan niet gepaard gaan met dusdanige verstoringen. Daarmee wordt een probleem verholpen met een probleem. Derhalve is optie 1 geen vooruitgang ten opzichte van de huidige stand van zaken.

Het geschetste gevolg hierboven is niet het geval bij optie 2. Los van een belastingderving van 20 miljoen euro⁸² heeft optie 2 geen andere negatieve gevolgen op het gebied van: ontleding, toegang van de burger tot informatie en goede nieuws- en informatievoorziening. Daarom biedt optie 2 een betere uitkomst dan optie 1. Om dit te bewerkstelligen zal het voorstel van de EU-commissie aangenomen moeten worden. Pas dan is ook een verlaagd btw tarief op e-books in Nederland mogelijk.

6.4 Behandeling onderzoeksvraag

Mijn onderzoeksvraag luidde als volgt:

“In hoeverre is het onderscheid in btw-tarieven tussen e-books en fysieke boeken concurrentieverstorend en wat is het effect van opheffing van dat verschil?”

Het tariefonderscheid tussen e-books en fysieke boeken is volgens deze scriptie concurrentieverstorend (in brede zin). Omdat het beginsel van fiscale neutraliteit onder andere de begrippen ‘soortgelijke producten en diensten’ en ‘verschillende behandeling in de btw’ omvat en uitlegt, komt het neutraliteitsbegrip dicht in de buurt van het begrip ‘concurrentieverstorend in enge zin.’ Er zijn echter andere (empirische) onderzoeken nodig om vast te stellen dat het tariefonderscheid ook in enge zin concurrentieverstorend is, zodat er beter inzicht is in de boekenmarkt en het gedrag van consumenten.

Het effect van de door mij gewenste opheffing van het verschil is dat de btw op e-books zakt naar 6% en daarmee een belastingderving van 20 miljoen euro ontstaat. Fysieke en digitale boeken worden dan niet meer anders behandeld. Tegelijk zorgt dit voor een betere toegang tot informatievoorziening en zal het de ontleding tegengaan.

⁸² Kamerstukken II 2014/15, 34002, 101, p. 11-20.

Literatuurlijst

Braun, K. *Aftrek van voorbelasting in de BTW*, Deventer: Kluwer 2002

Braun, K. (2012). Neutraliteit. *Cursus belastingrecht omzetbelasting*, Deventer: Kluwer.

Cain, S. (2017, Maart 14). Ebook sales continue to fall as younger generations drive appetite for print. *The Guardian*.

Centraal Boekhuis B.V. (2016, Oktober). *E-book barometer Q3 2016*. Opgehaald van <https://www.cb.nl/uploads/images/E-bookbarometer-Q3-2016-NL.pdf>.

Centraal Boekhuis B.V. (2016, Juni). *E-book barometer Q1 2016*.

Goudriaan, R., Groot, N. d., Notenboom, A., Schrijvershof, C., & Hout, C. v. (2008). *Evaluatie van het verlaagde BTW-tarief voor cultuur en media*. Den Haag: APE.

Graaf, A. d., Kavelaars, P., & Stevens, A. (2016). *Internationaal belastingrecht*. Kluwer.

Hilten, M. E. van, & Kesteren, H. W. M. van. (2014). *Omzetbelasting*. Deventer, Nederland: Kluwer.

Merkx, M. M. W. D. (2017, 16 maart). 'Nieuwe plannen voor btw en e-commerce: eenvoudig, neutraal en minder verlies aan belastinginkomsten?', *WFR* 2017, afl. 59, p. 372-380.

R. Franke, *Hardcopy, gegevensdrager of online. Bepaald de btw hoe u uw boeken leest?*, 2010.

Sweers, M., Groenewoud, J., Kranendonk, E., Fasol, M., Hamerlinck, R., Jong, J. d., Visser, J. et al. (2016). *Rapport werkgroep Fiscaliteit*. Rijksoverheid.

Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (voorheen: EG-verdrag) (VwEU). (z.j.). Geraadpleegd van https://www.europa-nu.nl/id/vh7douszfszu/verdrag_betreffende_de_werking_van_de?ksel=n3

Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat btw-tarieven op boeken, kranten en tijdschriften betreft (COM(2016) 758 final van 1 december 2016)

Parlementaire stukken

Kamerstukken II 2014/15, 34002, 101, p. 11-20.

Kamerstukken II 2015/16, 34002, p. 93.

Jurisprudentielijst

HvJ EG 8 april 1976, zaak 48/75 (Royer).

HvJ EG 8 oktober 1987, zaak 80/86 (Faccini Dori).

HvJ EG 14 juli 1994, zaak C-91/92 (Kolpinghuis Nijmegen).

HvJ EG 20 juni 1996, nr. C-155/94 (Wellcome Trust).

HvJ EG 11 oktober 2001, nr. C-267/99 (Adam).

HvJ EG 5 juli 2007, zaak C-321/05 (AstraZeneca).

HvJ EU 16 juli 2009, zaak C-352/08 (Modehuis Zwijnenburg).

HvJ EU 3 maart 2011, nr. C-41/09 (Commissie/Nederland)

Rb. Den Haag 22 juni 2011, ECLI:NL:RBSGR:2011:BQ8751

HvJ EU 10 november 2011, nr. C-259/10 en C-260/10 (Rank Group)

HvJ EU 5 maart 2015, nr. C-479/13 (Commissie/Frankrijk)

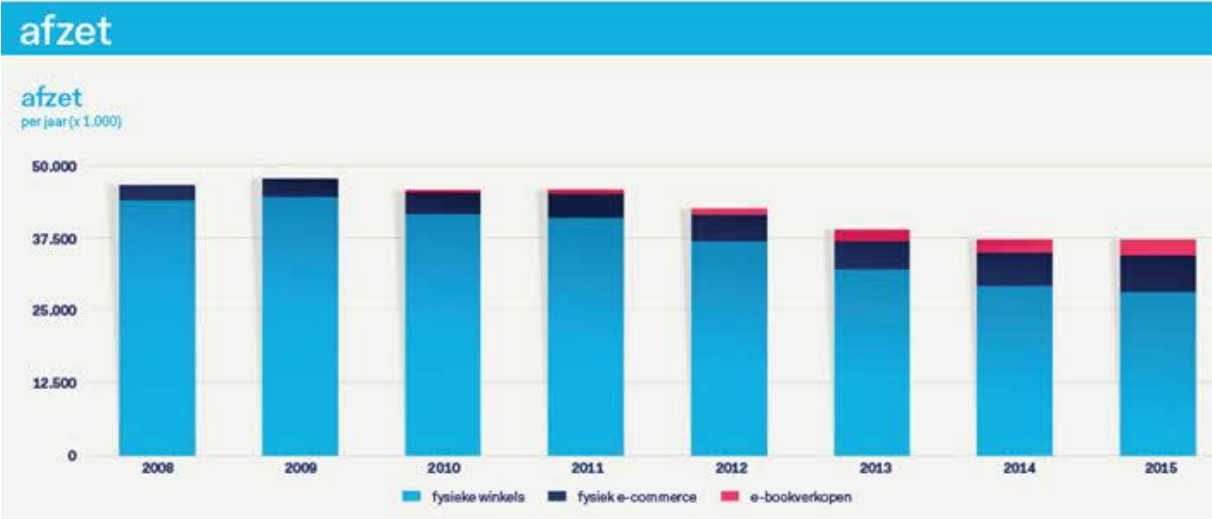
HvJ EU 5 maart 2015, nr. C-502/13 (Commissie/Luxemburg)

HvJ EU 11 september 2014, nr. C-219/13 (K Oy).

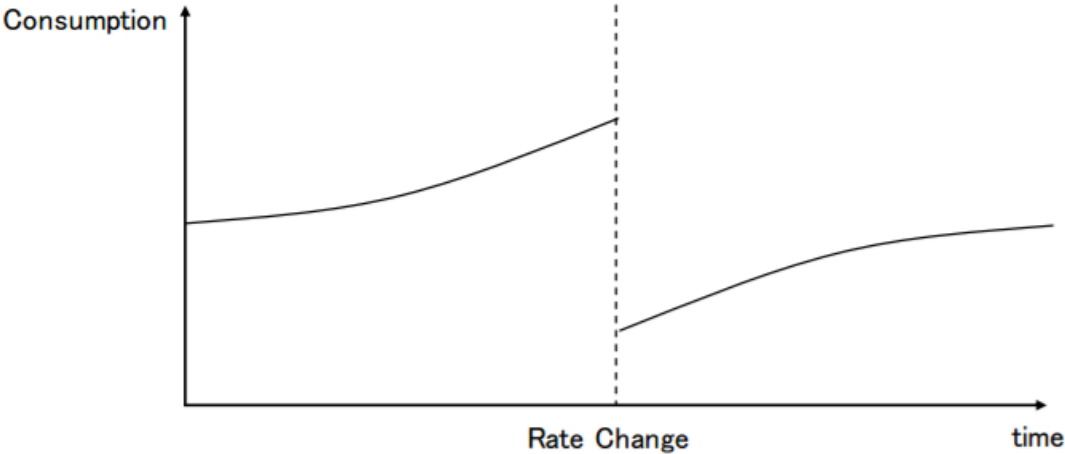
HvJ EU 7 Maart 2017, zaak C-390/15 (RPO)

Bijlage

A



B1



B2

