



## de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs Commissie Wetsvoorstellen

Ministerie van Financiën

Ingediend op <https://www.internetconsultatie.nl/epubs>

Amsterdam, 16 mei 2019

**Betreft: Reactie van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs op de internetconsultatie Wetsvoorstel Btw-tarief voor elektronische uitgaven**

Geachte dames en heren,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennisgenomen van het concept Wetsvoorstel Btw-tarief voor elektronische uitgaven en de concept Memorie van Toelichting daarbij. Op 18 april 2019 zijn geïnteresseerden via de internetconsultatie uitgenodigd om te reageren op het concept. Met deze brief maakt de Orde graag gebruik van deze mogelijkheid.

De Orde verwelkomt de verruiming van toepassingsmogelijkheid van het verlaagde tarief op elektronische uitgaven. De ongelijke behandeling van fysieke en digitale publicaties is Nederland al lange tijd een doorn in het oog. Nederland heeft daarom langjarig gepleit voor aanpassing van Richtlijn; dat heeft zijn vruchten afgeworpen en de Richtlijn is aangepast. Waarom dan niet de ruimte nemen die door de Richtlijn wordt geboden?

Nederland heeft gekozen voor een (ook in vergelijking met andere lidstaten) strikte, en daarmee een mindere toekomstbestendige afbakening van de voor het verlaagde tarief in aanmerking komende elektronische publicaties.

De Orde stelt voor de voorgestelde afbakening verder te verruimen, waardoor de kans op (onnodige) onduidelijkheid in de uitvoerings sfeer kleiner wordt. Uiteraard beseft de Orde dat verruiming tot minder BTW-inkomsten leidt en dat dit in beginsel dient te worden gedekt aan de inkomstenkant van de begroting en dat pas rondom de augustusbesluitvorming meer duidelijkheid ontstaat of en hoe dit kan worden opgevangen.

Hierna licht de Orde dit in meer detail toe in hoofdstuk 1. De Orde zal daarnaast in hoofdstuk 2 enkele verdere aandachtspunten bespreken. Elementen van het voorstel die geen aanleiding geven tot verder commentaar (bijvoorbeeld de positieve grondgedachte dat ongelijke

1

*De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB reageert gevraagd en ongevraagd op fiscaal relevante (wets)voorstellen (en het voortraject daarvan) vanuit de expertise van haar leden. Belangrijke toetsstenen zijn rechtszekerheid (waaronder terugwerkende kracht), verenigbaarheid met het recht, uitvoerbaarheid, effectiviteit en efficiency, regeldruk en gevolgen voor het investeringsklimaat.*

behandeling moet worden weggenomen), laat de Orde onbesproken. De Orde spreekt in algemene zin alvast waardering uit voor het bereikte resultaat.

## **1. De voorgestelde afbakening**

De EU-richtlijn die het mogelijk maakt het verlaagde tarief toe te passen op elektronische publicaties (Richtlijn (EU) 2018/1713 van 6 november 2018) heeft de lidstaten veel ruimte gegeven om tot een ruime definitie van elektronische uitgaven te komen. De begrippen ‘boek’, ‘krant’ en ‘tijdschrift’ zijn bewust niet nader gedefinieerd om de lidstaten de ruimte te geven tot toekomstbestendige afbakeningen te komen.<sup>1</sup>

De vermelde begrippen hebben in het hedendaagse spraakgebruik een breed toepassingsbereik, en zijn zeker niet meer beperkt tot verschijningsvormen die aansluiten bij de traditionele fysieke publicaties, zoals op enkele plaatsen in de Memorie van Toelichting wellicht wordt geïmpliceerd. Ter illustratie wijst de Orde in dit verband op gangbare termen als ‘online krant’, beeldkrant, webtijdschrift, videoboek. De enige aanvullende beperking die de richtlijn oplegt, is dat de publicatie niet hoofdzakelijk of uitsluitend uit reclamemateriaal of uit video-inhoud of beluisterbare muziek mag bestaan. Deze beperking toont aan dat het toepassingsbereik van de begrippen ‘boek’, ‘krant’ en ‘tijdschrift’ zeer ruim is.

Het huidige Nederlandse voorstel kiest ervoor om tot een meer beperkte afbakening te komen. Dit blijkt overigens niet uit de voorgestelde wettekst zelf, die nog zeer ruim kan worden uitgelegd, maar volgt enkel uit de expliciete uitleg die in de Memorie van Toelichting aan de voorgestelde wettelijke norm ‘uitgaven als bedoeld in post a 30’ wordt gegeven. In algemene zin vraagt de Orde zich af of de smalle afbakening in de Memorie van Toelichting de open norm in de wettekst kan dragen. De ruimte wordt nu met name ingeperkt in de Memorie van Toelichting. De Orde vraagt zich af hoe wenselijk dat is en of een dergelijke inperking niet tot onnodige onzekerheid leidt.

De Orde begrijpt uit de Memorie van Toelichting dat voor de afbakening twee afbakeningsvoorwaarden worden geïntroduceerd. Op de eerste plaats dient te worden nagegaan of een elektronische publicatie *in verschijningsvorm* (omvang en inhoud, de wijze waarop de inhoud één geheel vormt, een voor iedere afnemer gelijke inhoud en de uiterlijke verschijningsvorm) kan worden vergeleken met een traditionele fysieke publicatie. Als dit het geval is, moet op de tweede plaats worden vastgesteld of de uitgave *in gebruiksmogelijkheden* vergelijkbaar is met een traditionele fysieke publicatie. In deze tweede toets dient te worden nagegaan of de (meer dan bijkomende) gebruiksmogelijkheden van de digitale uitgave verder gaan dan gebruiksmogelijkheden die rechtstreeks samenhangen met de digitale verschijningsvorm.

De Orde is van mening dat een ruimere afbakening meer in lijn is met het doel van het onderhavige wetsvoorstel: “het opheffen van de ongelijke behandeling van vergelijkbare prestaties voor de btw” (p. 4). De voorgestelde strikte afbakening zorgt er immers voor dat

---

<sup>1</sup> Zie hiervoor COM(2016) 758 final (1 december 2016), p. 6.

publicaties die wel degelijk in dezelfde consumentenbehoeften voorzien, soms wel en soms niet van het verlaagde tarief worden uitgesloten (zie ook paragraaf 1.4 hierna).

De Orde ziet bij de gekozen afbakening een aantal knelpunten. Deze bespreekt de Orde hierna in meer detail.

### 1.1 Een ruimere afbakening is meer in lijn met de beleidsdoelstellingen van het hebben van een verlaagde btw-tarief

In het verleden zijn er tal van onderbouwingen gegeven voor toepassing van het verlaagd tarief voor boeken, kranten en tijdschriften. In essentie komen deze steeds neer op:

- het bevorderen van lezen en kennisvergaring;
- het bevorderen van pluriforme media en ruime nieuwsvoorziening; en
- het stimuleren van cultuuruitingen.

De Orde is van oordeel dat de voorgestelde striktere afbakening minder bijdraagt aan het bereiken van bovenvermelde doelstellingen dan mogelijk zou zijn. Het is niet optimaal dat een deel van de publicaties dat juist wel aan bovenvermelde doelstellingen bijdraagt, op basis van het huidige voorstel voor het verlaagde tarief buiten de boot valt.

### 1.2 De strikte afbakening is minder toekomstbestendig

Nu de wereld van de elektronische uitgaven nog volop in ontwikkeling is, verwacht de Orde dat de voorgestelde strikte afbakening zo niet direct, dan toch in de nabije toekomst opnieuw tot principiële discussies zal leiden, omdat vernieuwers in de uitgeefbranche zullen ervaren dat de traditionele media (ook online) een ongerechtvaardigd tariefvoordeel hebben. Nederlandse belastingen zouden (Nederlandse) innovatie niet in de weg moeten staan.

De Orde merkt hierbij op dat juist een ruime uitleg van de begrippen ‘boek’, ‘krant’ en ‘tijdschrift’ Nederland de kans biedt om te blijven optreden als voorhoedespeler in Europa bij het realiseren van een gelijke behandeling van de (innovatieve) digitale en traditionele media.

### 1.3 De afbakening wijkt af van de door andere lidstaten gekozen lijn

De Orde merkt op dat vrijwel alle lidstaten die tot nu toe van de mogelijkheden van de nieuwe richtlijn gebruik hebben gemaakt of voorstellen hiertoe hebben gepubliceerd, expliciet kiezen voor een zeer ruime afbakening van elektronische publicaties.

Zonder alle landen te bespreken, wijst de Orde graag op de voorbeelden van de nabije lidstaten België en Frankrijk. Beide landen kiezen er nadrukkelijk niet voor om de traditionele verschijningsvormen van boeken, kranten en tijdschriften als uitgangspunt te nemen, maar hebben een meer kwalitatieve afbakening geformuleerd voor elektronische publicaties (zie ook paragraaf 1.7 voor de door de Orde voorgestane oplossingsrichting voor de afbakening).<sup>2</sup> Met

---

<sup>2</sup> Zo stelt België voor elektronische periodieke publicaties een alternatief vereiste dat “*die geregeld en voldoende worden bijgewerkt en geactualiseerd, inzonderheid door het toevoegen van nieuwe persartikels.*” (Wet van 13 april 2019 tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven wat bepaalde publicaties betreft).

Ook Frankrijk kent een eigen definitie van bijvoorbeeld online kranten, waarin bijvoorbeeld juist geregelde updates vereist zijn: “*tout service de communication au public en ligne édité à titre professionnel par une*

name de duidelijk andere keuzes in België, een lidstaat die opereert in hetzelfde taalgebied, zouden Nederland, in de visie van de Orde, moeten nopen tot een vergelijkbaar ruime afbakening.

#### 1.4 De verschijningsvorm-toets is niet nodig en werkt niet fiscaal neutraal uit

Voor wat betreft de in de Memorie van Toelichting voorgestane twee afbakeningsvoorwaarden, acht de Orde de eerste toets die een vergelijkbare verschijningsvorm met traditionele publicaties voorschrijft, in het geheel onnodig.

Deze eerste toets verhindert de uitgever van elektronische publicaties onder meer om in volle omvang gebruik te maken van de mogelijkheden die het digitale medium biedt om de publicaties continu actueel te houden (niet één uitgiftemoment) en af te stemmen op de wensen van de individuele consument (personaliseren: niet voor iedere afnemer gelijke inhoud).

De Orde vraagt zich bovendien af of deze voorgestelde eerste toets voldoende rekening houdt met de verplichtingen van de wetgever om tot een regeling te komen die de neutraliteit waarborgt met uniformiteit van heffing en die niet leidt tot concurrentievervalsing. Het beginsel van fiscale neutraliteit houdt, zoals bekend, in dat een verschil in behandeling voor de btw van twee prestaties die vanuit het oogpunt van de consument soortgelijk zijn en die concurreren, niet is toegestaan.

Twee prestaties zijn soortgelijk wanneer zij overeenkomstige eigenschappen vertonen en in dezelfde behoeften van de consument voldoen – waarbij het vergelijkbare gebruik de maatstaf is – en wanneer de verschillen die zij vertonen de beslissing van de consument om van de ene of van de andere prestatie gebruik te maken niet aanmerkelijk beïnvloeden.

De Orde acht het zeer aannemelijk dat een gelijksoortige verschijningsvorm met traditionele publicaties voor de gemiddelde consument niet steeds doorslaggevend zal zijn in de keuze voor het gebruik van de ene of de andere (online) publicatie om in dezelfde behoefte aan informatie en verstrooiing te voorzien.

De Orde geeft daarom in overweging om de afbakeningsvoorwaarde van een vergelijkbare verschijningsvorm in het geheel te laten vervallen. Een toets van soortgelijkheid in algemene zin zou in de visie van de Orde moeten volstaan (zie ook paragraaf 1.7).

#### 1.5 De vergelijkbaarheids-toets is in de huidige vorm is abstract en voor discussie vatbaar

De voorgestelde tweede afbakeningsvoorwaarde, te weten dat een online publicatie vergelijkbaar moet zijn met een traditionele publicatie in de gebruiksmogelijkheden, acht de Orde op zich een begrijpelijke toets. In de uitwerking is in de visie van de Orde echter gekozen voor onduidelijke criteria die, anders dan in de Memorie van Toelichting wordt gesteld (p. 2),

---

*personne physique ou morale qui a la maîtrise éditoriale de son contenu, consistant en la production et la mise à disposition du public d'un contenu original, d'intérêt général, renouvelé régulièrement, composé d'informations présentant un lien avec l'actualité et ayant fait l'objet d'un traitement à caractère journalistique, qui ne constitue pas un outil de promotion ou un accessoire d'une activité industrielle ou commerciale.” (BOI-TVA-SECT-40-40-20181205, TVA - Régimes sectoriels - Régime de la presse - Régime applicable aux services de presse en ligne, <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/9291-PGP>.)*

eerder tot meer dan minder rechtszekerheid zullen leiden. De Orde verwacht bovendien problemen in de uitvoerbaarheid met langdurige (gerechtelijke) discussies als gevolg.

Op de eerste plaats is het criterium dat voor toepassing van het verlaagde tarief bij elektronische uitgaven enkel gebruiksmogelijkheden zijn toegestaan die rechtstreeks samenhangen met de digitale verschijningsvorm, erg abstract en voor discussie vatbaar. De Orde begrijpt de vermelde toegestane voorbeelden, maar verwacht dat over andere voorbeelden (bijvoorbeeld de mogelijkheid om reacties op artikelen te posten, data-analyse, de keuze om bepaalde rubrieken al dan niet weer te geven, enzovoorts) in de praktijk steeds weer discussie zal ontstaan.

De Orde zet er ook vraagtekens bij of dit criterium de door het Europese Hof van Justitie geformuleerde tweevoudige voorwaarde voor afbakening van categorieën binnen het verlaagde tarief doorstaat. Deze tweevoudige voorwaarde houdt in “dat, ten eerste, voor de toepassing van het verlaagde tarief enkel concrete en specifieke aspecten van de betrokken categorie van prestaties afzonderlijk worden beschouwd en, ten tweede, het beginsel van fiscale neutraliteit wordt geëerbiedigd.”<sup>3</sup> Door het abstracte niveau van de toets is deze nauwelijks concreet en specifiek te benoemen. Daarnaast gaat ten aanzien van de fiscale neutraliteit hetzelfde op, wat hiervoor in paragraaf 1.4 al is besproken.

Op de tweede plaats wijst de Orde erop dat de toets van bijkomstigheid voor andere dan de hierboven genoemde gebruiksmogelijkheden wellicht vanuit de btw-techniek een logische is, maar in de uitvoering stellig tot onduidelijkheid en discussie zal leiden. Het beantwoorden van de vraag of een element voor de btw als meer dan bijkomend moet worden aangemerkt, is immers notoir ingewikkeld en leidt steeds weer tot een grote stroom van nieuwe jurisprudentie. Ook voor dit element van de tweede afbakeningsvoorwaarde vraagt de Orde zich daarom af of het concreet en specifiek genoeg is om als afbakening voor toepassing van het verlaagde tarief te kunnen dienen. De Orde zet er vraagtekens bij of het leerstuk eenheid van prestatie zich wel leent voor dit doel, of te veel (btw-technische) onderzoeksplicht bij de ondernemer legt, die eenvoudig het toepasselijke tarief voor zijn prestaties zou moeten kunnen vaststellen.

De Orde wijst er met nadruk op dat het ook de kleine uitgevers van publicaties in het MKB zijn die voor de innovatie en nieuw gebruik van digitale media zorgen. Voor deze ondernemers, die minder eenvoudig toegang tot fiscaal advies en vooroverleg met de Belastingdienst hebben, is een in de uitvoeringspraktijk onduidelijke afbakening in het bijzonder onwenselijk. Deze groep is onevenredig kwetsbaar voor de strikte afbakening die nu voorgesteld wordt.

Gezien deze punten geeft de Orde in overweging om voor de toets van soortgelijkheid tot een meer kwalitatieve invulling te komen die aansluit bij het doel en het gebruik van een publicatie (zie ook paragraaf 1.7).

---

<sup>3</sup> HvJ EU 27 februari 2014, C-454/12 (Pro Med Logistik), r.o. 45 en HvJ EU 6 mei 2010, C-94/09 (Commissie/Frankrijk), r.o. 30.

### 1.6 De strikte afbakening van video-inhoud en luisterbare muziek is minder gewenst

In het verlengde van de vorige paragraaf, acht de Orde het in ieder geval een minder gelukkige keuze om video-inhoud en luisterbare muziek slechts bijkomend toe te staan, terwijl de richtlijn hoofdzakelijkheid als maximale afbakeningsruimte biedt.

Het is al de huidige praktijk dat elektronische publicaties gebruik maken van bewegend beeld en geluid om de tekstuele boodschap in effectiviteit te ondersteunen. Voorzienbaar is dat dit aspect aan kracht blijft winnen.

Bij dit element zal het in bijzonderheid in de uitvoering lastiger zijn om te bepalen wanneer de grens van bijkomstigheid is overschreden. Dit wringt te meer, nu de digitale publicaties op dit moment continu in ontwikkeling zijn en ondernemers deze toets daarom geregeld opnieuw zullen moeten uitvoeren (en bij twijfel voor moeten leggen aan de Belastingdienst).

Daarbij vraagt de Orde zich af of de *sui generis*-publicatiedienst die (wellicht) ontstaat als bijvoorbeeld video-inhoud meer dan bijkomend wordt gebruikt, zodanig verschilt van de dienst met enkel bijkomende ondersteunende video-inhoud en luisterbare muziek, dat dit van doorslaggevend belang is voor de keuze van de gebruiker om in zijn informatiebehoefte te voorzien. Als dit niet het geval is, zal ook bij deze toets de fiscale neutraliteit geschonden worden (zie paragraaf 1.4 hiervoor).

De Orde geeft daarom in overweging om met betrekking tot video-inhoud en luisterbare muziek in ieder geval de volledige ruimte die de richtlijn biedt te benutten om voortdurende discussies op dit punt in de uitvoeringspraktijk te voorkomen en dus enkel publicaties die hoofdzakelijk gebruik maken van video-inhoud en luisterbare muziek uit te sluiten van het verlaagde tarief. Gelet op een consistent begrippenkader in het Nederlands fiscaal recht zou het vervolgens wenselijk zijn om dit criterium als 70 procent te duiden. De Orde vraagt zich, ongeacht de concrete afbakening, overigens wel af op basis van welke maatstaf getoetst moet worden of aan deze afbakening is voldaan (oppervlakte op pagina? Verhouding van gebruik? Aantal pagina's met extra inhoudselementen?) en verzoekt om hier — waar mogelijk — verdere richtlijnen voor te geven.

### 1.7 Voorgestelde oplossingsrichting

Een te strikte afbakening van de groep van elektronische publicaties die wel onder het verlaagde tarief vallen, leidt tot een aantal problemen. De Orde geeft het volgende alternatief in overweging.

In de visie van de Orde vraagt een alternatieve afbakening niet om een andere dan de huidige wettekst. Een optie is te volstaan met een andere invulling van de (naar de Orde voorstaat enkelvoudige) afbakeningsvoorwaarde in de Memorie van Toelichting. Om tot een zo rechtvaardig mogelijke afbakening te komen, zou in de visie van de Orde het beginsel van fiscale neutraliteit, zoals uitgewerkt in de jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie, een goed uitgangspunt vormen voor de toets van vergelijkbaarheid.

Deze toets zou er dan in bestaan dat *het doel* van de online publicatie vergelijkbaar moet zijn met dat van de meer traditionele publicaties die onder het verlaagde tarief vallen (in de jurisprudentie wordt dit aangeduid als 'in dezelfde behoeften voorzien') en dat *het gebruik* van

de publicatie door de consument vergelijkbaar is ('het vergelijkbare gebruik is de maatstaf'). Als aan deze twee voorwaarden is voldaan, mag ervan worden uitgegaan dat publicaties functioneel vergelijkbaar zijn en een tariefonderscheid onrechtvaardig zou zijn.

In de visie van de Orde kan met een dergelijke afbakening in de Memorie van Toelichting worden volstaan. Meer concrete afbakening, noodzakelijk voor de rechtszekerheid, zou dan moeten worden neergelegd in het bekende beleidsbesluit, de Toelichting tabel I (zie ook paragraaf 2.1 hierna). Deze meer concrete afbakening kan steeds eenvoudig worden aangepast bij nieuwe technologische en innovatieve ontwikkelingen in de uitgeefbranche.

## **2. Overige aandachtspunten**

Naast de hierboven aan de orde gebrachte meer principiële bezwaren tegen de keuzes die in het voorstel tot implementatie zijn gemaakt voor de afbakening, geeft de Orde graag ook nog de volgende punten in overweging mee. Deze punten kunnen in de visie van de Orde tot nut zijn bij het voorbereiden van de definitieve versie van het wetsvoorstel.

### 2.1 Opstellen concept-beleidsbesluit is wenselijk

Voor welke afbakening in het definitieve wetsvoorstel ook zal worden gekozen, aanpassing van de Toelichting Tabel I zal noodzakelijk zijn om de precieze uitwerking in de uitvoering van het wetsvoorstel te kennen. De Orde begrijpt dat op dit vroege moment van de internetconsultatie dit beleidsbesluit nog niet kan zijn aangepast, maar merkt wel op dat dit het moeilijk maakt om de reikwijdte van het wetsvoorstel in volledigheid te doorgronden, zeker voor andere voorbeelden dan de in de Memorie van Toelichting voorbeelden van audioboeken, sudoku-apps en nieuwswebsites. De Orde acht het wenselijk dat er voor meer in de praktijk veel voorkomende producten concrete duidelijkheid over de beoogde uitwerking wordt gegeven. De Orde is bijvoorbeeld nieuwsgierig naar de uitwerking van de afbakening voor vaktechnische informatie-portals, online vormgegeven kranten zonder vast uitgiftemoment en verrijkte e-boeken die gebruik maken van multimediale inhoud.

De Orde verzoekt daarom om bij publicatie van het definitieve wetsvoorstel direct ook het voorgenomen beleid te publiceren, en niet te wachten met publicatie daarvan tot het moment dat de wet is aangenomen. Alleen in dat geval kan het parlement een afgewogen keuze maken over het wetsvoorstel en kan de uitvoeringspraktijk zich goed voorbereiden op de voor de uitgeefbranche ingrijpende wijzigingen.

### 2.2 De wens is het gebruik van deel van publicatie een neutrale behandeling te geven

De Orde signaleert dat het in de praktijk steeds gebruikelijker wordt om delen van publicaties tegen vergoeding aan te bieden. Zo zijn er innovatieve diensten die tegen vergoeding toegang geven tot een selectie van 'topartikelen' uit verschillende media, en is het met name in de wetenschappelijke uitgeefbranche steeds gebruikelijker om tegen vergoeding toegang te geven tot bijvoorbeeld één artikel uit een tijdschrift of één hoofdstuk uit een boek.

De Orde verzoekt daarom om in de Memorie van Toelichting ook in te gaan op deze tendens in de praktijk. In de visie van de Orde zou het gebruik van een deel van een publicatie onder het verlaagde tarief moeten vallen, als dit ook geldt voor de gehele publicatie. Het zou in de

visie van de Orde onwenselijk zijn en niet neutraal uitwerken als het ‘mindere’ een ongunstiger btw-tarief zou treffen dan het ‘meerdere’.

### 2.3 Dynamische content is qua btw-tarief in het nadeel

Daarnaast merkt de Orde op dat de Memorie van Toelichting dynamische ‘content’ in publicaties principieel lijkt uit te sluiten van het verlaagde tarief. Zo zou een voor iedere afnemer gelijke inhoud noodzakelijk zijn en zou een doorlopende inzage in het laatste nieuws uitgesloten zijn.<sup>4</sup>

De Orde wijst erop dat hiermee een welhaast existentieel kenmerk van elektronische publicaties voor uitsluiting van het verlaagde tarief zorgt; bovendien is het personaliseren van nieuws op dit moment een belangrijke tendens in de nieuwsmedia. Dit is in de visie van de Orde niet alleen onwenselijk, maar vanuit de in het verleden gehanteerde afbakening voor traditionele fysieke publicaties ook onnodig. De Orde vermag niet in te zien wat het principiële verschil is tussen deze dynamische content en de in de traditionele publicaties bekende praktijk van de losbladige publicaties. Iedere ‘update’ van losse bladen kan gebruik maken van het verlaagde tarief. De Orde acht het geboden dat dit ook voor digitale updates geldt.

Kijkend naar de (nabije) toekomst, past het onderscheid ook minder goed bij uitgeefproducten, waarbij minder de nadruk op afzonderlijke publicaties komt te liggen en meer wordt uitgegaan van een digital portal waarop de toepasselijke informatie in samenhang op een voor de gebruiker optimale wijze wordt gepresenteerd (een geïntegreerde, holistische benadering).

Vanuit deze optiek is overigens ook het onderscheid tussen het ene Sudoku-spel en het andere minder logisch. Dit onderscheid zal in de praktijk ook moeilijk uitlegbaar zijn.

### 2.4 Elektronische uitgaven als elektronische diensten

Op pagina 6 van de Memorie van Toelichting wordt opgemerkt dat “Een elektronische uitgave ... een elektronische dienst <is> als bedoeld in artikel 2a, eerste lid, onderdeel q, Wet OB 1968.” De Orde merkt op dat er door deze constatering twijfel zou kunnen bestaan of ook een B2B-verstrekking van een elektronische uitgave voor het verlaagde tarief in aanmerking komt. De definitie van ‘elektronische dienst’ heeft (door de verwijzing naar Tabel II van de Btw-richtlijn) immers met name betrekking op de bijzondere plaats van dienst-regels voor B2C-transacties. De Orde neemt aan dat de toepassing van het verlaagde tarief naast B2C ook geldt voor B2B-verstrekingen van elektronische publicaties.

Daarnaast ziet de Orde de mogelijkheid dat elektronisch verstrekte uitgaven niet altijd als elektronische dienst kunnen worden aangemerkt, omdat sprake is van in meer dan geringe mate

---

<sup>4</sup> In dat laatste geval zou immers eerder sprake zijn van een publicatie vergelijkbaar met Teletekst. De Orde wijst erop dat kabinet en parlement in het verleden (in niet-fiscale discussies) juist meerdere malen heeft gewezen op vergelijkbaarheid en onderlinge concurrentie van krant en teletekst en daarom zelfs ooit heeft verplicht dat de nieuwsvoorziening op teletekst door het ANP werd verricht (zie onder andere de aanpassingen in de Mediawet met kamerstuknummer 19 136 uit vergaderjaar 1985-1986). Ook de vergelijking met het TV-journaal is in die zin veelzeggend, nu de benaming journaal afkomstig is van het Franse ‘journal télévisé’, letterlijk vertaald de TV-krant.



menselijk ingrijpen (artikel 7 lid 1 Btw-verordening). Handmatig toegezonden e-books zouden bijvoorbeeld mogelijk niet als elektronische dienst kwalificeren.

Omdat de hierboven geciteerde constatering geen dragende overweging in de Memorie van Toelichting is, stelt de Orde voor om deze voor de duidelijkheid aan te passen in: “Een elektronische uitgave is *in veel gevallen* een elektronische dienst als bedoeld in artikel 2a, eerste lid, onderdeel q, Wet OB 1968. *Ook als dit niet het geval is, kan een elektronische uitgave voor het verlaagde tarief in aanmerking komen, als aan de voorwaarden hiervoor is voldaan*”.

#### 2.5 Overgangsrecht dient nog geformuleerd te worden

Tot slot ontbreekt in het huidige concept nog overgangsrecht voor de tariefswijziging. Zeker nu in de uitgeefbranche veel gebruik wordt gemaakt van abonnementen en vooruitbetalingen, acht de Orde het wenselijk dat in het definitieve voorstel hier wel aandacht voor is. In de visie van de Orde is het in dit geval het meest logisch om (zoals gebruikelijk bij tariefswijzigingen) aan te sluiten bij het moment van gebruik om het tarief vast te stellen, zodat een vooruitbetaling voor een abonnement op een kwalificerende elektronische publicatie dat deels in 2020 wordt verbruikt, deels onder het verlaagde tarief valt.

De conclusie van de Orde is dat zij het eens is met de basisgedachte van het voorstel maar dat op onderdelen verbeteringen mogelijk zijn. Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten.

De Orde heeft geen bezwaar tegen publicatie van deze reactie.

Hoogachtend,  
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

drs. R.A. van der Jagt  
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen