

De eigendom voorbij: uitdagingen vanuit een btw-perspectief

Martijn Schippers*

De deeleconomie brengt uitdagingen met zich voor het heffen van btw. De auteur illustreert dat in deze bijdrage aan de hand van drie vragen. Hoe wordt de verkoop van een boek van een particulier aan een ondernemer of andere particulier in de btw-heffing betrokken? Maakt het daarbij uit of het gaat om een gedrukt boek op papier, een boek op een andere fysieke drager of een e-book? Wat is de invloed op de btw-behandeling van deze verkoop indien wordt betaald met cryptovaluta in plaats van traditionele valuta?

1 Inleiding

De deeleconomie brengt fiscale uitdagingen met zich. Bekende voorbeelden die breed in de media zijn uitgemeten zien op vragen als 'Hoe moet een Uber-chauffeur in de inkomstenbelasting worden belast?', 'Moet een verhuurder belasting afdragen over Airbnb-inkomsten?', 'Betaalt een blogger belasting als hij doet aan *product placement*?' en 'Hoe wordt Google in de winstbelasting betrokken in landen waar zijn zoekmachines actief zijn?'.¹ Voornoemde vragen hebben overheden in tal van landen beziggehouden, meerdere Kamervragen zijn erover gesteld² en er is over deze kwesties inmiddels ook al een aantal rechtszaken gevoerd.³

De deeleconomie brengt fiscale uitdagingen met zich. Ook vanuit het perspectief van de btw biedt de deeleconomie stof tot nadenken

Ook vanuit het perspectief van de belasting over de toegevoegde waarde ('btw') biedt de deeleconomie stof tot nadenken. In de paragrafen 3 tot en met 5 illustreer ik dat, waarbij ik de verkoop van een boek als uitgangspunt neem. Respectievelijk behandel ik in deze paragrafen de volgende drie vragen: 'Hoe wordt de verkoop van een boek van een particulier aan een ondernemer of andere particulier in de btw-heffing betrokken?', 'Maakt het daarbij uit of het gaat om een gedrukt boek op papier, een boek op een andere fysieke drager of een e-book?' en 'Wat is de invloed op de btw-behandeling van deze verkoop indien wordt betaald met cryptovaluta in plaats van traditionele valuta?'. Hieraan voorafgaand maak ik in paragraaf 2 inzichtelijk hoe het huidige btw-systeem in elkaar steekt.

Ik sta bij de beantwoording van voornoemde vragen onder andere stil bij een aantal ontwikkelingen in het kader van het door de Europese Commissie gepresenteerde VAT Action Plan. Het VAT Action

* Mr. M.L. Schippers is verbonden aan de Erasmus School of Law als promovendus en docent. Voorts maakt hij onderdeel uit van het Global Trade Team van een belastingadvieskantoor te Rotterdam.

- 1 Zie bijvoorbeeld 'The hidden costs of being an Uber driver', *The Washington Post* 20 februari 2015 (www.washingtonpost.com), 'Moet ik belasting betalen over Airbnb-inkomsten?', *Elsevier Weekblad* 10 augustus 2016 (www.elsevier.nl), 'Belastingdienst maakt jacht op bloggers en vloggers', *Elle* 18 september 2016 (www.elle.nl) en 'EU to find ways to make Google, Facebook and Amazon pay more tax', *The Guardian* 21 september 2017 (www.theguardian.com).
- 2 Zie bijvoorbeeld: *Kamerstukken II* 2014/15, 1152, Beantwoording van Kamervragen van het lid Bashir (SP) aan de staatssecretarissen van Infrastructuur en Milieu en van Financiën over Uber (ingezonden 15 december 2014), Beantwoording van Kamervragen van het lid Merkies (SP) over ontwijken belasting door Google (brief van 17 januari 2013), kenmerk IFZ/2012/765 U.
- 3 Zie bijvoorbeeld: 'Uber to take appeal over ruling on drivers' status to UK supreme court', *The Guardian* 24 november 2017 (www.theguardian.com) en 'A major court ruling could be trouble for thousands of Brits renting their homes on Airbnb', *Business Insider* 23 september 2016 (www.businessinsider.nl).



Plan is op 7 april 2016 aangenomen en adresseert de behoefte voor een grondige herziening van het huidige btw-systeem.⁴ Het aangepaste btw-systeem moet beter bestand zijn tegen fraude, eenvoudiger en efficiënter werken en zijn gebaseerd op een grotere mate van vertrouwen tussen bedrijven en belastingdiensten. Het VAT Action Plan heeft daarnaast tot doel het btw-systeem te wapenen tegen de nieuwe economische werkelijkheid die in grote mate is beïnvloed door de opkomst van de deeleconomie. Sinds de publicatie van het VAT Action Plan is een groot aantal voorstellen voor aanpassing van het huidige btw-systeem gepubliceerd.⁵

2 *Setting the scene: het btw-systeem in een notendop*

De btw-wetgeving is op EU-niveau geharmoniseerd in de zogenoemde Btw-richtlijn.⁶ De Btw-richtlijn is in Nederland geïmplementeerd in de Wet op de omzetbelasting 1968 ('Wet OB 1968'). De in de EU geheven btw betreft een algemene verbruiksbelasting geheven over kortweg de levering van goederen en het verlenen van diensten ('prestaties'). De btw wordt geheven over de vergoeding die voor een prestatie in rekening wordt gebracht. Om te zorgen dat de belasting alleen over de toegevoegde waarde wordt geheven mogen btw-ondernemers de aan hen in rekening gebrachte btw in aftrek brengen. Aangezien consumenten geen recht op aftrek hebben, 'drukt' de btw als het ware op de consument en loopt de btw bij btw-ondernemers in beginsel 'neutraal'. De in de EU geheven btw wordt daarom ook wel een consumptiebelasting genoemd.

Om een en ander te compliceren kennen we in het huidige btw-systeem ook btw-ondernemers met vrijgestelde prestaties. Vrijgestelde prestaties zijn onder andere activiteiten die worden ontplooid in het onderwijs, de gezondheidszorg, de financiële sector en bij sportorganisaties. Btw-ondernemers met vrijgestelde prestaties brengen aan hun afnemers geen btw in rekening en zijn in die zin 'vrijgesteld' van btw. Echter, een btw-ondernemer met vrijgestelde prestaties komt geen recht op aftrek toe. Dit wordt daarom ook wel de paradox van de btw genoemd; een btw-ondernemer met belaste prestaties is eigenlijk vrijgesteld van btw, omdat hem het recht op aftrek toekomt, terwijl de ondernemer met

vrijgestelde prestaties dat recht ontbeert waardoor de btw bij een btw-ondernemer met vrijgestelde prestaties 'drukt'.

Voor het vaststellen van de btw-behandeling van een prestatie zijn zeven vragen van belang, te weten 'Wie wordt als btw-ondernemer aangemerkt?', 'Wat wordt met btw belast?', 'Waar wordt de btw geheven?', 'Waarover wordt de btw betaald?', 'Is een vrijstelling toepasbaar?', 'Welk tarief moet worden toegepast?' en 'Wie is de btw verschuldigd?'. De indruk kan bestaan dat deze vragen eenvoudig te beantwoorden zijn. Immers, de twee vroegste voorlopers van de Btw-richtlijn zijn ruim vijftig jaar oud.⁷ Niets is echter minder waar! Het btw-systeem, en daarmee een groot aantal van de wettelijke bepalingen, is namelijk afgestemd op de economische realiteit van decennia geleden. Dit betreft een economische realiteit waarbij de wereldeconomie primair was ingericht op fysieke goederenhandel en slechts in beperkte mate op dienstenverkeer. Het btw-systeem is, met andere woorden, afgestemd op de sociaaleconomische realiteit die is ontstaan na wat ook wel de periode van de vierde sociaaleconomische transformatie wordt genoemd.⁸ Dit betreft de transformatie waarin de opkomst van olie, auto's en massaproductie centraal stond. Typerend voor elke sociaaleconomische transformatie is dat (technologische) ontwikkelingen zich in rap tempo opvolgen in een niet-gereguleerde omgeving. Pas als duidelijk wordt dat de ontwikkelingen een blijvende kentering betekenen ten aanzien van de economische realiteit van dat moment, wordt het rechtssysteem daarop aangepast. Gechargeerd gezegd: de wetgever hobbelt als het ware achter de feiten aan.

Op dit moment verkeren we in de vijfde sociaaleconomische transformatie. Het btw-systeem is daar tot nu toe slechts gedeeltelijk op aangepast

Op dit moment verkeren we in de vijfde sociaaleconomische transformatie, die zal leiden tot een sociaaleconomische realiteit die in verregeande mate is gedigitaliseerd en berust op het principe van de deeleco-

4 Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, De Raad en het Europees Economisch en Sociaal Comité over een actieplan betreffende de btw – Naar een gemeenschappelijke btw-ruimte in de EU – Tijd om knopen door te hakken, COM(2016) 148 van 7.4.2016.

5 Zonder volledig te willen zijn, noem ik in dat kader: Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft harmonisering en vereenvoudiging van bepaalde regels in het btw-stelsel en tot invoering van het definitieve stelsel voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten, COM(2017) 569 van 4.10.2017; Voorstel voor een Uitvoeringsverordening van de Raad tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) 282/2011 wat betreft bepaalde vrijstellingen voor intracommunautaire handelingen, COM(2017) 568 van 4.10.2017; Gewijzigd voorstel voor een Verordening van de Raad tot wijziging van Verordening (EU) 904/2010 wat betreft maatregelen ter versterking van de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde, COM(2017) 706 van 30.11.2017; Richtlijn (EU) 2017/2455 van de Raad van 5 december 2017 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG en Richtlijn 2009/132/EG wat betreft bepaalde btw-verplichtingen voor diensten en afstandsverkoop van goederen, *PbEU* L 348, 29.12.2017, p. 7-22; Verordening (EU) 2017/2454 van de Raad van 5 december 2017 tot wijziging van Verordening (EU) 904/2010 van de Raad betreffende de administratieve samenwerking en de bestrijding van fraude op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde, *PbEU* L 348, 29.12.2017, p. 1-6; Uitvoeringsverordening (EU) 2017/2459 van de Raad van 5 december 2017 tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) 282/2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *PbEU* L 348, 29.12.2017, p. 32-33; Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat de btw-tarieven betreft, COM(2018) 20 van 18.1.2018; Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen, COM(2018) 20 van 18.1.2018.

6 Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *PbEG* L 347, 11.12.2006, p. 1-118.

- 7 Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, *PbEG L* 71, 14.4.1967, p. 1301-1303 en Tweede Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *PbEG L* 71, 14.4.1967, p. 1303-1312.
- 8 Zie over het ‘Carlota Perez-model’ nader de uiteenzetting van Nicolas Colin tijdens het seminar *Taxation in a digitising world: Solutions for corporate income tax and value added tax*, waarvan verslag is uitgebracht in: M.L. Schippers & C.E. Verhaeren, ‘Taxation in a digitising world’, *Weekblad fiscaal recht* 2017/249 of zie voor een complete uiteenzetting van het ‘Carlota Perez-model’: C. Perez, *Technical revolutions and Financial Capital – The dynamics of bubbles and Golden Ages*, Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited 2002.
- 9 Dit laat onverlet het grote aantal wijzigingen dat de Europese Commissie in het kader van VAT Action Plan van plan is door te voeren, zie voetnoot 5. Daarnaast zijn in de afgelopen jaren al meerdere aanpassingen doorgevoerd in de Btw-richtlijn (en haar voorgangers) om in te spelen op de nieuwe economische realiteit. Ik noem daarbij in het bijzonder de nieuwe plaats van dienstregels voor elektronische diensten die worden verricht aan consumenten. Sinds 1 januari 2015 wordt btw geheven in het land waar de consument is gevestigd in plaats van waar de dienstverrichter is gevestigd.
- 10 Dit roept dan ook gelijk de vraag op hoe deze internetplatforms in de btw-heffing worden betrokken. Thans worden platforms enkel aangemerkt als btw-ondernemer voor de via de platforms verrichte goederenleveringen als zij aan de leveringen deelnemen (art. 9bis Btw-uitvoeringsverordening). In de nieuwe voorstellen wordt een platform ten aanzien van zo’n prestatie al als btw-ondernemer aangemerkt zodra zij de levering door middel van het platform faciliteert (met ingang van 1 januari 2021: art. 14bis Btw-richtlijn).
- 11 Zie hierover in meer detail: Verkenning Internetconomie HHA 2016-2.
- 12 Art. 7 Wet OB 1968.
- 13 Dat de vergoeding moet zijn bedongen volgt uit het arrest HvJ EG 3 maart 1994, C-16/93, ECLI:EU:C:1994:80 (*Tolsma*). Het ‘duurzaamheidsvereiste’ houdt in dat economische activiteiten met enige regelmaat moeten worden verricht, waarbij ook de intentie

nomie. Het btw-systeem is daar tot nu toe slechts gedeeltelijk op aangepast.⁹ Zo sluiten bijvoorbeeld begrippenkaders niet altijd een op een meer aan, treden handhavingsproblemen op en bestaat er rechtsonzekerheid over de juiste btw-behandeling van verrichte prestaties in de deeleconomie. In de navolgende onderdelen laat ik een aantal van de zeven vragen die ik hiervoor heb genoemd terugkomen en maak ik aan de hand van de drie in de inleiding genoemde vragen inzichtelijk hoe de nieuwe sociaaleconomische realiteit – en dan in het bijzonder de opkomst van de deeleconomie – ingrijpt op het huidige btw-stelsel.

Er is een trend waarneembaar waarbij steeds meer consumenten zelf aan bedrijven en andere consumenten, al dan niet via internetplatforms, prestaties aanbieden

3 De particulier als btw-ondernemer?

3.1 Inleiding

De traditionele verhouding tussen en rol van bedrijven en consumenten is als gevolg van de opkomst van de deeleconomie sterk aan veranderingen onderhevig. In het bijzonder is de rol van de consument sterk gewijzigd, omdat hij steeds vaker zelf als aanbieder optreedt. Er is met andere woorden een trend waarneembaar waarbij steeds meer consumenten zelf aan bedrijven en andere consumenten, al dan niet via internetplatforms, prestaties aanbieden.¹⁰

In het kader van deze gewijzigde rol en verhouding kan bijvoorbeeld worden gewezen op een particulier die via Marktplaats.nl een boek te koop aanbiedt. De vraag is dan ‘Wordt de particulier, voor de verkoop van dit boek, in de btw-heffing betrokken?’.

3.2 De opkomst van C2C- en C2B-markten

De bestaande ordening tussen markten ging uit van het principe B2B (Business-to-Business) of B2C (Business-to-Consumer). Door de zojuist toegelichte, veranderende rol van de consument is het nu meer dan ooit van belang om te kijken naar de btw-aspecten van C2C-markten (Consumer-to-

Consumer) en C2B-markten (Consumer-to-Business). De reden daartoe houdt verband met de vraag of de consument in zijn rol als aanbieder op C2C- en C2B-markten als btw-ondernemer moet worden aangemerkt. De onduidelijkheid die hierover in de praktijk bestaat leidt tot rechtsonzekerheid. Is de consument in zijn rol als aanbieder aan te merken als hobbyist of moet hij worden aangemerkt als btw-ondernemer? Indien hij namelijk als btw-ondernemer wordt aangemerkt, brengt dit administratieve verplichtingen voor hem met zich. Zo zal hij zich moeten registreren als btw-ondernemer, moet hij op periodieke basis een btw-aangifte indienen en zal hij daarnaast gehouden zijn om een btw-administratie te voeren. De rechtsonzekerheid over of een consument als btw-ondernemer moet worden aangemerkt brengt daarnaast voor de overheid handhavingsvraagstukken met zich.¹¹ Het is daarbij enerzijds de vraag of de handhavingskosten nog wel in verhouding staan tegenover de btw-opbrengsten die consumenten handelend als btw-ondernemer genereren. Anderzijds is het de vraag of, nu het aantal transacties in C2C- en C2B-markten gestaag stijgt, er mogelijksterwijs btw-opbrengsten worden misgelopen. Dat laatste zou zo maar het geval kunnen zijn nu de opkomst van C2C- en C2B-markten op den duur tot gevolg kan hebben, dat het aantal transacties op traditionele markten afneemt. Het totale bedrag aan btw-opbrengsten loopt dan dientengevolge terug.

Is de consument in zijn rol als aanbieder aan te merken als hobbyist of moet hij worden aangemerkt als btw-ondernemer?

3.3 Reikwijdte van het btw-ondernemersbegrip

De vraag is dus hoe ruim het begrip ‘btw-ondernemer’ is. In de Nederlandse wet is dat gedefinieerd als ‘een ieder die zelfstandig een bedrijf uitoefent’.¹² Er moeten op duurzame wijze economische activiteiten worden verricht tegen een bedongen vergoeding.¹³ Een treffend voorbeeld dat ziet op de reikwijdte van het ondernemerschap van de btw, betreft de zaak die ten grondslag lag aan het arrest *Thomas Fuchs* van het Hof van Justitie van de Europese

Unie ('HvJ').¹⁴ Fuchs, woonachtig in Duitsland, heeft op zijn woning zonnepanelen laten plaatsen. De aan de zonnepanelen aangesloten installatie is niet in staat om elektriciteit op te slaan. Zodoende heeft Fuchs met de energieleverancier een overeenkomst gesloten. In de overeenkomst is vastgelegd dat Fuchs alle geproduceerde elektriciteit levert aan het elektriciteitsnetwerk tegen een marktconforme vergoeding. De elektriciteit die Fuchs voor eigen gebruik nodig heeft, wordt bij de energieleverancier tegen dezelfde prijs als de leveringsprijs ingekocht. Fuchs stelt dat hij als btw-ondernemer moet worden aangemerkt nu hij met de levering van de geproduceerde elektriciteit aan het energienetwerk een duurzame economische activiteit verricht. De reden dat Fuchs dit standpunt inneemt, houdt verband met het feit dat hij de aan hem in rekening gebrachte btw op de aankoop van de zonnepanelen in aftrek kan brengen wanneer hij als btw-ondernemer wordt aangemerkt.¹⁵ Het HvJ gaat mee in het door Fuchs ingenomen standpunt en overweegt:¹⁶

'Voorts moet, aangezien de exploitant van de installatie – zoals blijkt uit punt 28 van het onderhavige arrest – een economische activiteit in de zin van artikel 4, lid 2, van de Zesde richtlijn verricht en vaststaat dat hij die activiteit zelfstandig verricht, hij worden aangemerkt als een belastingplichtige in de zin van lid 1 van dat artikel.'

Saillant detail betreft dat in werkelijkheid Fuchs onderaan de streep meer elektriciteit afneemt dan levert. Dat doet echter niets af aan het oordeel van het HvJ, zo is in het dictum opgenomen. Dit is in mijn optiek ook logisch, omdat – in tegenstelling tot bijvoorbeeld bij winstbelastingen – een winststreven niet vereist is om als belastingplichtige voor de btw te worden aangemerkt. Ook in andere arresten oordeelde het HvJ dat de drempel om te worden aangemerkt als btw-ondernemer betrekkelijk laag is. Zo werd mevrouw Enkler aangemerkt als btw-ondernemer toen zij duurzaam haar kampeerwagen verhuurde aan haar echtgenoot en slechts twee keer aan derden.¹⁷ Ook achtte het HvJ het niet uitgesloten dat de heer Redlihs als btw-ondernemer moest worden aangemerkt voor de houtleveringen die hij verrichtte nadat door stormschade een deel van de bomen van zijn privébos waren gesneuveld.¹⁸

De drempel om als btw-ondernemer te worden aangemerkt is dus betrekkelijk laag. Betekent dit nu dat je gelijk als btw-ondernemer wordt aangemerkt

wanneer je als particulier via bijvoorbeeld Marktplaats.nl een tweedehands boek aanbiedt? Dit zal aan de hand van de feiten en omstandigheden van het concrete geval moeten worden beoordeeld. Een van de voorwaarden blijft dat op duurzame wijze prestaties moeten worden verricht; een eenmalige verkoop van een boek maakt dus niet dat je als btw-ondernemer wordt aangemerkt. Gekeken zal moeten worden naar de intentie van de particulier en of hij met een zekere regelmaat boeken verkoopt.¹⁹ De hoogte van de opbrengst en of het gaat om een financiële vergoeding of een vergoeding in natura maakt in dat kader niets uit. Zo zal een blogger of vlogger die in zijn blogs of vlogs een boek aanprijst (*product placement*) mogelijk als btw-ondernemer worden aangemerkt. De tegenprestatie, het verkregen boek, vormt in dat geval in beginsel de vergoeding voor de *product placement*.²⁰

Word je gelijk als btw-ondernemer aangemerkt wanneer je als particulier via bijvoorbeeld Marktplaats.nl een tweedehands boek aanbiedt?

De opkomende deeleconomie heeft dus geen invloed op de reikwijdte van het begrip btw-ondernemer. Wel zal de deeleconomie, en dan vooral de veranderende rol van de consument, tot gevolg hebben dat het aantal btw-ondernemers significant zal stijgen met alle eerdergenoemde consequenties tot gevolg. De vraag is hoe hiermee omgesprongen moet worden, gelet op de 'administratieve last' waarmee de als btw-ondernemer handelende consument wordt geconfronteerd en de handhavingsproblemen die opdoemen voor de overheid.

3.4 Bijzondere regelingen voor kleine btw-ondernemers

De Btw-richtlijn geeft EU-lidstaten thans de mogelijkheid om te voorzien in bijzondere regelingen voor kleine ondernemers; vereenvoudigde regelingen, vrijstelling van belasting en degressieve vermindering van belasting.²¹ De kleineondernemersregeling in Nederland²² voorziet in het bijzonder in een administratieve lastenverlichting en een reductie van het te betalen btw-bedrag. De regeling is beperkt tot Nederlandse

van de verrichter van belang kan zijn. In een verdere objectivering van het duurzaamheidsvereiste is niet in wet of jurisprudentie voorzien, waardoor telkens aan de hand van feiten en omstandigheden moet worden vastgesteld of voldaan wordt aan het duurzaamheidsvereiste. Dat dit begrip niet verder gekwantificeerd is, lijkt mij evident. Dit zou namelijk misbruiksituaties in de hand kunnen werken. Vgl. o.a. A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (diss. Tilburg), Deventer: Kluwer 2009, p. 155-156 en daar aangehaalde bronnen. Ik merk in dit verband op dat de Btw-richtlijn spreekt over 'belastingplichtige' in art. 9 en de Wet OB 1968 in art. 7 over 'ondernemer'. De Hoge Raad heeft al lange tijd geleden overwogen dat met 'ondernemer' feitelijk het begrip 'belastingplichtige' wordt bedoeld. Het begrip 'ondernemer' moet richtlijnconform, dus gelijk aan 'belastingplichtige' zoals gebezigd in art. 9 Btw-richtlijn, worden uitgelegd. Zie Hoge Raad 16 mei 1984, ECLI:NL:HR:1984:AW855, BNB 1984/212, m.nt. L.F. Ploeger. Ploeger noemt dit ook wel het 'kameleoneffect'.

¹⁴ HvJ EU 20 juni 2013, C-219/12, ECLI:EU:C:2013:413 (*Thomas Fuchs*).

¹⁵ In Nederland heeft het arrest *Thomas Fuchs* geleid tot een groot aantal btw-teruggaafverzoeken. De teruggaafverzoeken werden niet altijd ingewilligd met als gevolg dat er sinds die tijd een heuse zonnepaneel-jurisprudentie op gang is gekomen, zie voetnoot 22 in het artikel P.H.M. Bekkers & M.T.G. Klemm, 'BTW-teruggaafverzoek en aangifte AWR – De Gordiaanse knoop ontward', *Weekblad fiscaal recht* 2016/100.

¹⁶ HvJ EU 20 juni 2013, C-219/12, ECLI:EU:C:2013:413 (*Thomas Fuchs*), r.o. 33.

¹⁷ HvJ EG 26 september 1996, C-230/94, ECLI:EU:C:1996:352 (*Enkler*).

¹⁸ HvJ EU 19 juli 2012, C-263/11, ECLI:EU:C:2012:497 (*Redlihs*). Het HvJ gaf in deze zaak geen definitief oordeel over het btw-ondernemerschap van Redlihs. De verwijzende rechter moest, aan de hand van de rechtsregels van het HvJ en op basis van de feiten en omstandigheden, een afweging maken of Redlihs als btw-ondernemer kon worden aangemerkt.

¹⁹ Zie voetnoot 13.

²⁰ Over de totale waarde die de blogger of vlogger toekent aan de tegenprestatie voor het aanprijzen van het boek (*product placement*) zal in dat geval btw worden geheven. Betoogd kan worden dat deze waarde gelijk is aan de aankoopprijs van het boek, zie naar analogie HvJ EG 2 juni 1994,

natuurlijke personen die als btw-ondernemers worden aangemerkt.²³ Een natuurlijk persoon komt in aanmerking voor een belastingvermindering als hij in een jaar minder dan € 1.883 aan btw moet betalen. Indien € 1.345 of minder aan btw moet worden voldaan op aangifte in een jaar, wordt het btw-bedrag verminderd tot nihil en wordt de btw-ondernemer op verzoek van zijn administratieve verplichtingen ontslagen.

Als onderdeel van het VAT Action Plan gaan de bijzondere regelingen voor kleine ondernemers die EU-lidstaten nu mogen toepassen op de schop. Kort weergegeven worden de volgende aanpassingen doorgevoerd:²⁴

- de beperking van bijzondere regelingen tot de in een lidstaat gevestigde kleine ondernemers komt te vervallen;
- de maximum drempelbedragen voor de btw-vrijstellingen worden aangepast;
- een transitieperiode waarin kleine btw-ondernemers gebruik kunnen blijven maken van de btw-vrijstelling ondanks dat het drempelbedrag tijdelijk overschreden wordt, wordt geïntroduceerd; en
- vereenvoudigde btw-verplichtingen voor zowel vrijgestelde als niet-vrijgestelde kleine btw-ondernemers worden geïntroduceerd.

Voorname maatregelen moeten (een deel van) de administratieve lasten en handhavingsproblematiek te lijf gaan. Daarmee is de kous echter nog niet af. Het blijft in de praktijk nog steeds een uitdaging om na te gaan wanneer een consument, die zich op de C2B- of C2C-markt begeeft, moet worden aangemerkt als btw-ondernemer. De nieuwe maatregelen bieden daar namelijk geen handvatten voor. In de praktijk blijft deze vaststelling van belang, omdat de belastingreductie alleen volgt op aangifte en de administratieve lastenverlichting enkel wordt ingewilligd op verzoek.

De particulier die met enige regelmaat wat boeken op Marktplaats.nl verkoopt zal op zijn hoede moeten zijn, omdat hij zo maar eens geconfronteerd kan worden met btw-heffing

De particulier die zijn hele boekencollectie te koop aanbiedt op Marktplaats.nl of er met enige regelmaat wat boeken verkoopt, zal dus op zijn hoede moeten zijn, omdat hij zo maar eens geconfronteerd kan worden met btw-heffing. De vervolgvraag is of het daarbij uitmaakt of het gaat om de verkoop van gedrukte boeken op papier, boeken op andere fysieke dragers of e-books. Daarop ga ik in de hiernavolgende paragraaf in.

4 Gedrukte boeken op papier, boeken op andere fysieke dragers en e-books

4.1 Inleiding

In de systematiek van de btw-wetgeving wordt onderscheid gemaakt tussen de heffing ter zake van goederenleveringen en de heffing ter zake van diensten. Het onderscheid tussen een levering van een goed en een dienst komt als volgt in de wet tot uiting. De definitie van een levering van een goed is limitatief geregeld in artikel 3 van de Wet OB 1968. Daarin is onder andere opgenomen dat de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken wordt aangemerkt als een levering van een goed. Diensten zijn negatief gedefinieerd in artikel 4 van de Wet OB 1968. Een dienst betreft namelijk een prestatie, niet zijnde de levering van goederen.²⁵ Het onderscheid is onder andere van belang voor de vraag waar de handeling is belast; aan welke EU-lidstaat komt het heffingsrecht toe. Daarnaast kan het onderscheid van belang zijn voor het bepalen van het toepasselijk btw-tarief.

Thans worden gedrukte boeken op papier en andere fysieke dragers aangemerkt als levering van een goed en belast tegen het verlaagd btw-tarief (in Nederland 6%). E-books worden daarentegen als dienst aangemerkt en belast tegen het standaardtarief (in Nederland 21%). Dat onderscheid lijkt en is wellicht onlogisch. Het is dan ook niet opmerkelijk dat zelfs het HvJ zich inmiddels meerdere malen over de btw-behandeling van boeken heeft moeten buigen. Alvorens nader op deze arresten in te gaan, besteed ik aandacht aan hoe de vaststelling van het tarief wettelijk is verankerd in de Btw-richtlijn.²⁶

4.2 Tariefstructuren in de btw

De structuur van het tarief in de Btw-richtlijn is opgebouwd uit een normaal tarief en een verlaagd tarief. Het normale tarief is

C-33/93, ECLI:EU:C:1994:225 (*Empire Stores Ltd.*). Vaak zal de tegenprestatie echter ook bestaan uit andere materiële voordelen, waardoor afgevraagd moet worden of de waarde waarover wordt geheven niet feitelijk hoger ligt. Zo verkrijgt de blogger of vlogger naast het boek bijvoorbeeld een gratis ticket voor het boekenbal. De waarde van dit gratis ticket zal dan ook meegenomen moeten worden voor de waardering van de *product placement* (lees: waarover wordt geheven). Een en ander zal dus afhankelijk van de feiten en omstandigheden moeten worden vastgesteld. Zie nader over bloggen en vloggen en het heffen van btw: J. Bijl en A. Sanders, 'Bloggen en vloggen: #btw?', *BtwBrief* 2016/93.

21 Art. 281 tot en met 294 Btw-richtlijn.

22 Art. 25 Wet OB 1968.

23 Het HvJ heeft de vraag of het niet openstellen van de kleineondernemersregeling voor niet in Nederland gevestigde btw-ondernemers strijd met de vrijheid van vestiging oplevert, van de hand gewezen. Zie HvJ EU 26 oktober 2010, C-97/09, ECLI:EU:C:2010:632 (*Schmelz*).

24 Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen, COM(2018) 20 van 18.1.2018.

25 Art. 4 Wet OB 1968.

26 Titel VIII van de Btw-richtlijn.

behoudens uitzonderingen toepasbaar op alle goederenleveringen en diensten. EU-lidstaten mogen de hoogte van het normale tarief zelf bepalen mits het tarief niet lager is dan 15%. In een wettelijke bovengrens wordt niet voorzien. EU-lidstaten mogen daarnaast één of twee verlaagde tarieven toepassen, waarbij, behoudens standstill-bepalingen,²⁷ de wettelijke ondergrens is vastgesteld op 5%. De verlaagde tarieven mogen niet onverkort worden toegepast, maar slechts ten aanzien van een aantal categorieën goederenleveringen en diensten. Deze categorieën zijn limitatief opgesomd in Bijlage III van de Btw-richtlijn. Van belang om in dit kader te noemen is dat sinds 1 januari 2010 in de Btw-richtlijn expliciet is voorzien in een bepaling waaruit volgt dat verlaagde tarieven niet van toepassing zijn op langs elektronische weg verrichte diensten ('elektronische diensten').²⁸ Hiermee wordt bereikt dat met zekerheid het toepasselijke btw-tarief kan worden bepaald.²⁹ In de Btw-uitvoeringsverordening³⁰ is het begrip elektronische diensten in artikel 7, lid 1, als volgt gedefinieerd:

'De in Richtlijn 2006/112/EG bedoelde "langs elektronische weg verrichte diensten" betreffen diensten die over het internet of een elektronisch netwerk worden verleend, wegens hun aard grotendeels geautomatiseerd zijn en slechts in geringe mate menselijk ingrijpen vergen, en zonder informatietechnologie niet kunnen worden verricht.'

4.3 Btw-behandeling van gedrukte boeken op papier en boeken op andere fysieke dragers

Terug naar de btw-behandeling van gedrukte boeken op papier, boeken op andere fysieke dragers en e-books. Het is evident dat er sprake is van een levering van een goed wanneer een boekwinkel een gedrukt boek verkoopt. De macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak (lees: het boek) te beschikken gaat dan immers over. In Nederland is een 'papierboek' belast tegen het verlaagd tarief, wat valt af te leiden uit artikel 9, lid 2, onderdeel a, jo. Tabel I, onder a, post 30 Wet OB 1968. Deze bepalingen implementeren artikel 98 jo. Bijlage III post 6 Btw-richtlijn. Voor de wijziging van de Btw-richtlijn bij Richtlijn 2009/47/EG³¹ luidde post 6 van Bijlage III van de Btw-richtlijn:

'levering van boeken 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.'

In de zaak *K Oy*³² lag de vraag voor of een nationale regeling, inhoudende dat het verlaagde tarief alleen van toepassing is op gedrukte boeken op papier en niet op boeken op een andere fysieke drager (bijvoorbeeld een cd-rom, USB-stick of e-reader), in conformiteit is met de Btw-richtlijn en in het bijzonder post 6 van Bijlage III (voordat deze post werd gewijzigd). Het HvJ oordeelde dat de Btw-richtlijn zich niet tegen een dergelijk onderscheid in een nationale regeling verzet, mits het beginsel van fiscale neutraliteit niet geschaad wordt. Dat laatste is aan de verwijzende rechter om te beoordelen. Met andere woorden, het HvJ lijkt EU-lidstaten de vrijheid te geven om gedrukte boeken op papier en boeken op andere fysieke dragers anders te tarifieren. Dit komt mijns inziens het aan het btw-systeem ten grondslag liggende fiscale neutraliteitsbeginsel,³³ in het bijzonder het daaruit voortvloeiende uitgangspunt dat gelijke gevallen gelijk behandeld moeten worden, niet ten goede.

Mijns inziens mag niet enerzijds een verlaagd tarief worden toegepast op gedrukte boeken op papier en anderzijds een normaal tarief op boeken op een andere fysieke drager

Sinds de wijziging bij Richtlijn 2009/47/EG is aan post 6 van Bijlage III de cursieve zinsnede toegevoegd: 'levering van boeken, op alle fysieke dragers, [...]'. De vraag is of door deze toevoeging het HvJ in een soortgelijke zaak als *K Oy* thans tot een andere oordeel zou komen. Feit blijft dat het EU-lidstaten vrijstaat om verlaagde tarieven in te stellen voor de in Bijlage III genoemde goederenleveringen en diensten. Verplicht zijn zij daartoe echter niet. Ik meen evenwel dat een post in zijn volle omvang moet worden overgenomen indien een verlaagd tarief voor een in een post genoemde goederenlevering of dienst in de nationale btw-wet door een EU-lidstaat wordt opgenomen. Dat wil in dit concrete geval zeggen dat mijns inziens niet enerzijds een

27 EU-lidstaten die voor 1 januari 1991 verlaagde tarieven of vrijstellingen met recht op aftrek toepasten die onder de wettelijke ondergrens liggen, mogen deze blijven toepassen ex art. 110 Btw-richtlijn.

28 Art. 98, lid 2, Btw-richtlijn.

29 Zie nader paragraaf 4.4.

30 Uitvoeringsverordening (EU) 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *PbEU* L 77, 23.3.2011, p. 1-22.

31 Richtlijn 2009/47/EG van de Raad van 5 mei 2009 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat verlaagde btw-tarieven betreft, *PbEG* L 116, 9.5.2009, p. 18-20.

32 HvJ EU 11 september 2014, C-219/13, ECLI:EU:C:2014:2207 (*K Oy*).

33 A.H. Bomer beschrijft 'neutraliteit' in zijn dissertatie als volgt: 'Neutraliteit betekent dat de heffing van BTW geen invloed heeft op de concurrentieverhoudingen en de allocatie van productiemiddelen'. Zie A.H. Bomer, *De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW* (diss. Maastricht), Deventer: Kluwer 2012, p. 42 e.v. Het fiscale neutraliteitsbeginsel wordt in het bijzonder door het HvJ gebruikt om tegen te gaan dat gelijke gevallen ongelijk worden behandeld. Zo merkt het HvJ in het arrest *Solleveld* op: '[...] in het bijzonder het beginsel van gelijke behandeling, dat op het gebied van de BTW tot uitdrukking komt in het beginsel van fiscale neutraliteit [...]'. Zie HvJ EG 27 april 2006, C-443/04 en C-444/04, ECLI:EU:C:2006:257 (*Solleveld & Van den Hout-Van Eijnsbergen*), r.o. 35.

verlaagd tarief mag worden toegepast op gedrukte boeken op papier en anderzijds een normaal tarief op boeken op een andere fysieke drager. Een andere uitleg zou mijns inziens indruisen tegen de werkingssfeer van Bijlage III in het algemeen en post 6 in het bijzonder. Het HvJ zou dus thans, in mijn optiek, tot een ander oordeel zijn gekomen, namelijk door te overwegen dat op gedrukte boeken op papier en andere fysieke dragers niet een afwijkend btw-tarief mag worden toegepast.

4.4 Btw-behandeling van e-books

De vraag die rest is hoe e-books in de btw-heffing worden betrokken. Daarbij is het van belang om op te merken dat de verkrijging van een e-book is aan te merken als een 'langs elektronische weg verrichte dienst' en niet als een levering van een lichamelijke zaak. Bij de levering van een e-book ontbreekt immers de fysieke drager waarmee het e-book gelezen kan worden.³⁴

Zoals eerder aangegeven zijn langs elektronische weg verrichte diensten expliciet van het verlaagde tarief uitgesloten.³⁵ Nederland hanteert derhalve, hoewel voorstander van een verlaagd tarief,³⁶ nog steeds het normale btw-tarief van 21% op e-books. Frankrijk en Luxemburg hebben de toevoeging 'fysieke dragers' aan post 6 van Bijlage III van de Btw-richtlijn echter aangegrepen om sinds 1 januari 2012 ook voor e-books een verlaagd tarief van 5,5% respectievelijk 3% in te stellen. De Europese Commissie heeft daarop tegen beide landen een inbreukprocedure ingeleid, omdat zij van mening is dat e-books expliciet van het verlaagde tarief zijn uitgesloten.³⁷

In de procedure tegen Frankrijk stelt de Franse regering dat zij het verlaagde tarief alleen open heeft gesteld voor zogenaamde 'homothetische' boeken, zijnde boeken die vergelijkbaar zijn met gedrukte boeken op papier of andere fysieke dragers en slechts op een aantal aan hun vorm inherente punten verschillen. Het niet mogen toepassen van een verlaagd tarief zou derhalve een inbreuk vormen op het fiscale neutraliteitsbeginsel, omdat dan onderscheid wordt gemaakt in de btw-behandeling tussen gelijke gevallen. Het HvJ bevestigt dat de verkoop van een e-book kwalificeert als een langs elektronische weg verrichte dienst en dat daarvoor een andere btw-behandeling geldt dan voor leveringen van gedrukte boeken op papier of andere fysieke dragers. Het onderscheid in btw-behandeling

is aldus het HvJ niet onverenigbaar met het fiscale neutraliteitsbeginsel.³⁸ Het HvJ volgt daarmee de zienswijze van de Europese Commissie en geeft daarnaast aan dat de werkingssfeer van post 6 van Bijlage III van de Btw-richtlijn, ook na de aanpassing, niet is uitgebreid. Het is derhalve niet toelaatbaar om op e-books het verlaagd tarief toe te passen.³⁹

Het HvJ komt tot eenzelfde oordeel in de inbreukprocedure tegen Luxemburg.⁴⁰ In deze inbreukprocedure voert Luxemburg nog aan dat post 6 van Bijlage III van de Btw-richtlijn, nadat deze is aangevuld met de 'fysieke drager', ongeldig moet worden verklaard. De reden daartoe is dat kennelijk de rol van het Europees Parlement bij de goedkeuring is genegeerd. Het HvJ wijst dit standpunt van de hand, omdat de geldigheid van een bepaling niet kan worden onderzocht in een inbreukprocedure.

Door het verlaagd tarief uit te sluiten voor e-books, worden vergelijkbare gevallen, gelet op het nagestreefde doel, verschillend behandeld. Echter, het verschil in behandeling kan aldus het HvJ worden gerechtvaardigd

In het door de Poolse rechter ingediende verzoek om een prejudiciële beslissing dat heeft geleid tot het arrest *Rzecznik Praw Obywatelskich* heeft het HvJ het geldigheidsvraagstuk wederom voorgelegd gekregen.⁴¹ In dat arrest oordeelt het HvJ dat weliswaar de aan het Europees Parlement voorgelegde wijzigingen in de tekst van post 6 van Bijlage III afwijken van de definitieve wijzigingen, maar dat deze wijzigingen enkel redactioneel van aard zijn en de materiële inhoud ervan niet hebben aangetast. Derhalve hoeft het Europees Parlement niet voor een tweede keer geraadpleegd te worden.⁴² Het standpunt aangaande de inbreuk van het gelijkheidsbeginsel herformuleert het HvJ naar de vraag of:

'[...] artikel 98, lid 2, van de gewijzigde richtlijn 2006/112, gelezen in samenhang met punt 6 van bijlage III bij die richtlijn, ongeldig is op grond dat het het beginsel van gelijke behandeling, zoals dat is neergelegd in artikel 20 van het Handvest, schendt daar het de lidstaten elke mogelijkheid ontnemt om een verlaagd btw-tarief toe te passen op de levering van digitale boeken langs elektronische weg.'

34 Art. 7, lid 1, Btw-uitvoeringsverordening en HvJ EU 5 maart 2015, C-479/13, ECLI:EU:C:2015:141 (*Commissie tegen Frankrijk*), r.o. 35.

35 Art. 98, lid 2, Btw-richtlijn.

36 Zie o.a. de brief van de minister van Onderwijs, Cultuur en Wetenschap van 2 oktober 2012 met kenmerk 440705. Onder het Nederlands voorzitterschap van de Europese Unie in de eerste helft van 2016 is dan ook aangestuurd op wetgeving die het mogelijk maakt om een verlaagd tarief voor e-publicaties toe te passen. Dit heeft uiteindelijk geresulteerd in het 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 van 1.12.2016. Dit voorstel is echter tot op heden niet aangenomen vanwege de voorstellen zoals besproken in subparagraaf 4.5.

37 HvJ EU 5 maart 2015, C-479/13, ECLI:EU:C:2015:141 (*Commissie tegen Frankrijk*) en HvJ EU 5 maart 2015, C-502/13, ECLI:EU:C:2015:143 (*Commissie tegen Luxemburg*).

38 In het arrest *Rzecznik Praw Obywatelskich*, dat verderop in deze paragraaf wordt besproken, gaat het HvJ uitvoeriger in op de eventuele inbreuk op het fiscale neutraliteitsbeginsel.

39 HvJ EU 5 maart 2015, C-479/13, ECLI:EU:C:2015:141 (*Commissie tegen Frankrijk*), r.o. 42-43.

40 HvJ EU 5 maart 2015, C-502/13, ECLI:EU:C:2015:143 (*Commissie tegen Luxemburg*).

41 HvJ EU 7 maart 2017, C-390/15, ECLI:EU:C:2017:174 (*Rzecznik Praw Obywatelskich*).

42 Indien in de wetgevingsprocedure wezenlijke vormvoorschriften waren geschonden, waaronder het niet raadplegen van het Europees Parlement, zou dit met zich brengen dat de onderhavige bepaling ongeldig zou worden verklaard.

Het HvJ beantwoordt deze vraag eveneens ontkennend. Het HvJ overweegt dat het nagestreefde doel achter het verlaagd tarief voor boeken het bevorderen van lezen betreft, ongeacht of het gaat om (vak)literatuur, kranten of tijdschriften. Door het verlaagd tarief uit te sluiten voor e-books, worden vergelijkbare gevallen, gelet op het nagestreefde doel, verschillend behandeld. Echter, het verschil in behandeling kan aldus het HvJ worden gerechtvaardigd, in het bijzonder vanwege het doel achter de toepassing van een verlaagd tarief voor (bepaalde) via elektronische weg aangeboden diensten. Dit doel bestaat er namelijk in dat het tarief voor elektronische diensten met zekerheid kan worden bepaald, zodat de btw-behandeling eenvoudiger is vast te stellen.⁴³ Het gelijkheidsbeginsel, zoals vastgesteld in artikel 20 van het Handvest, is zodoende aldus het HvJ niet geschonden, omdat de ongelijke behandeling van gelijke gevallen kan worden gerechtvaardigd.

Als het voorstel wordt aangenomen, krijgen EU-lidstaten de bevoegdheid om zowel voor gedrukte boeken op papier, boeken op andere fysieke dragers en e-books een verlaagd tarief toe te passen

4.5 Recente ontwikkelingen

Ten tijde van het schrijven van deze bijdrage is een voorstel aangenomen waarbij de Europese Commissie voorstelt om EU-lidstaten autonomie te geven om niet twee maar drie verlaagde tarieven in te stellen naast het normale btw-tarief.⁴⁴ De lijst met categorieën waarvoor een verlaagd tarief wordt ingesteld komt daarnaast te vervallen en wordt vervangen door een lijst met categorieën waarvoor altijd het standaard btw-tarief moet worden toegepast. Langs elektronische weg verrichte diensten staan niet in deze lijst opgenomen. Met andere woorden, als het voorstel wordt aangenomen, krijgen EU-lidstaten de bevoegdheid om zowel voor gedrukte boeken op papier, boeken op andere fysieke dragers en e-books een verlaagd tarief toe te passen. Het staat EU-lidstaten in theorie ook vrij om voor elk type een ander btw-tarief in te stellen. Dit lijkt mij echter afbreuk doen

aan het fiscale neutraliteitsbeginsel.⁴⁵ Niet alleen omdat dan ogenschijnlijk gelijke gevallen verschillend worden behandeld, maar ook omdat de verdere tariefdifferentiatie binnen en tussen EU-lidstaten geweld doet aan de eenvoud van het btw-stelsel.⁴⁶

5 Cryptovaluta

5.1 Inleiding

Inzichtelijk is nu dat het van belang is om na te gaan in welke vorm het boek wordt verkocht voor de vaststelling van de juiste btw-behandeling, indien een boek wordt verkocht en de drempel van het btw-ondernemerschap genomen is. In het hiernavolgende sta ik stil bij de vraag of het voor de btw-behandeling voorts van belang is om vast te stellen of traditionele of niet-traditionele valuta's worden ingezet als betalingsmiddel bij de aankoop van een boek. De vraag daarbij is of, en zo ja hoe deze niet-traditionele valuta's in de btw-heffing worden betrokken. Voor de beantwoording is het eerst van belang om in de navolgende subparagraaf nog iets dieper in te gaan op de vrijstellingen in de btw.

5.2 Vrijstellingen nader belicht

Zoals in paragraaf 2 uiteengezet brengt de btw-ondernemer met vrijgestelde prestaties geen btw over zijn prestaties in rekening en ontbeert hij het recht om btw op inkomende prestaties in aftrek te brengen. Aangezien vrijstellingen een versturende werking hebben⁴⁷ en afwijken van het uitgangspunt dat alle duurzaam verrichte activiteiten met btw moeten worden belast, heeft het HvJ meermalen voor recht verklaard dat de vrijstellingen 'strikt' uitgelegd moeten worden.⁴⁸

Naast vrijstellingen van algemeen belang – bijvoorbeeld de medische en onderwijsvrijstelling – kennen we zogenaamde technische vrijstellingen.⁴⁹ Deze vrijstellingen hebben een meer politiek-economische achtergrond en hebben vooral tot doel de moeilijkheden in verband met de vaststelling van de belastbare grondslag en het bedrag van aftrekbare btw te verhelpen. De technische vrijstellingen omvatten onder andere vrijstellingen voor dienstverleners die actief zijn in de financiële sector. Zo bepaalt artikel 135, lid 1, onderdelen d tot en met f, Btw-richtlijn:

43 Dat specifiek voor langs elektronische weg verrichte diensten het btw-tarief met zekerheid moet worden bepaald houdt verband met de voorbereidende werkzaamheden voor Richtlijn 2002/38, waarin stappen richting een nieuw btw-beleid uiteen werden gezet. Het nieuwe btw-beleid moet het btw-systeem eenvoudiger en solider maken, om daarmee de economie een impuls te geven. Aangezien voorzien werd dat in het bijzonder elektronische diensten hieraan zouden bijdragen, is gekozen om specifiek voor deze categorie prestaties het verlaagd tarief uit te sluiten. Daarmee heeft de btw-ondernemer zekerheid dat in elke EU-lidstaat het normale btw-tarief van toepassing is voor de door hem langs elektronische weg verrichte diensten. Zoals uit onderdeel 4.5 blijkt, lijkt de Europese Commissie inmiddels afgestapt te zijn van dit gedachtegoed.

44 Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat de btw-tarieven betreft, COM(2018) 20 van 18.1.2018.

45 Zie voetnoot 33.

46 Tijdens het door EFS, Erasmus University Rotterdam georganiseerde congres 'Action Plan on VAT: Towards a Single VAT Area?' op 22 februari 2018 gaf Van Nes (FrieslandCampina) gedurende zijn bijdrage 'Reflections on the VAT Action Plan from a business perspective' aan dat het voor bedrijven thans, maar zeker indien de plannen van de Europese Commissie worden ingevoerd, zeer lastig en in sommige situaties zelfs onmogelijk is om voor elk product in elke lidstaat met juistheid de toepasselijke btw-tarieven vast te stellen. Zie het *conference report*: M. Euser & T. Sigtermans, 'Action Plan on VAT: Towards a Single VAT Area?', *Weekblad fiscaal recht* (nog niet gepubliceerd).

47 De btw op inkomende prestaties zal de btw-ondernemer met vrijgestelde prestaties doorberekenen in zijn verkoopprijs. Indien de prestaties worden aangekocht door btw-afnemers met recht op aftrek, worden zij geconfronteerd met 'verborgen' btw. Indien zij vervolgens belaste prestaties verrichten, zal cumulatie optreden. Vrijstellingen hebben derhalve een versturende werking op het btw-systeem.

48 Zie o.a. HvJ EU 11 januari 2001, C-76/99, ECLI:EU:C:2001:12 (*Commissie tegen Frankrijk*), r.o. 21 en HvJ EU 15 juni 1989, C-348/87, ECLI:EU:C:1989:246 (*Stichting Uitvoering Financiële Acties*).

49 Het onderscheid tussen algemene (voor bepaalde activiteiten van algemeen belang) en technische (ten gunste van andere activitei-

ten) vrijstellingen is bijvoorbeeld van belang voor de vraag of btw-ondernemers met vrijgestelde activiteiten gebruik van de koepelvrijstelling kunnen maken. De koepelvrijstelling houdt in dat diensten van een aantal (sociale) samenwerkingsverbanden aan hun leden zijn vrijgesteld van btw. Dit is gunstig, omdat de leden van deze samenwerkingsverbanden geen recht op aftrek hebben en zij de btw, die anders op deze diensten had gerust, niet in aftrek zouden kunnen brengen. Uit recente jurisprudentie van het HvJ blijkt dat de koepelvrijstelling alleen openstaat voor btw-ondernemers die activiteiten verrichten waarvoor een algemene vrijstelling geldt. Zie HvJ EU 21 september 2017, C-605/15, ECLI:EU:C:2017:718 (*Aviva*) en HvJ EU 21 september 2017, C-326/15, ECLI:EU:C:2017:719 (*DNB Banka*). De heersende opvatting in Nederland was, echter, dat de koepelvrijstelling ook openstond voor btw-ondernemers met activiteiten waarvoor een technische vrijstelling gold, zie o.a. A.J. van Doesum & H.W.M. van Kesteren, 'Hoe soepel is de koepel' in: J.N. Bouwman, N.T. Groefsema & W.M.H. Grooten (red.), *Ode aan Bart*, Deventer: Wolters Kluwer 2017, p. 59-74 en S.T.M. Beelen, 'Het HvJ werpt een nieuw licht op de koepelvrijstelling', in: D.A. Albrechtse & P. Kavelaars (red.), *Ontroerend goed*, Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 23-30.

50 Zie o.a. R.A. Wolf, 'Bitcoin and EU VAT', *International VAT Monitor* September/October 2014 en R. van den Berg, 'Bitcoins, cryptovaluta's en BTW – tijd voor een "peer-to-peer" oplossing?', *Weekblad fiscaal recht* 2014/588.

51 HvJ EU 22 oktober 2015, C-264/14, ECLI:EU:C:2015:718 (*Hedqvist*).

52 A-G Kokott 24 oktober 2013, C-461/12, ECLI:EU:C:2013:700 (*Grant Advertising BV*), r.o. 41.

53 De A-G verwijst naar art. 13, B, sub d, punt 4, van de Zesde richtlijn. Deze bepaling is letterlijk overgenomen in art. 135, lid 1, onderdeel e, Btw-richtlijn.

54 Vgl. Wolf 2014, p. 255.

55 Deze vragen hebben de revue gepasseerd in paragraaf 2.

1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

[...]

d) handelingen, bemiddeling daaronder begrepen, betreffende deposito's, rekening-courantverkeer, betalingen, overmakingen, schuldvorderingen, cheques en andere handelspapieren met uitzondering van de inning van schuldvorderingen.

e) handelingen, bemiddeling daaronder begrepen, betreffende deviezen, bankbiljetten en munten die wettig betaalmiddel zijn, met uitzondering van munten en biljetten die verzamelobject zijn, namelijk gouden, zilveren of uit een ander metaal geslagen munten, alsmede biljetten, die normaal niet als wettig betaalmiddel worden gebruikt of die een numismatische waarde hebben;

f) handelingen, bemiddeling daaronder begrepen, uitgezonderd bewaring en beheer, inzake aandelen, deelnemingen in vennootschappen of verenigingen, obligaties en andere waardepapieren, met uitzondering van documenten die goederen vertegenwoordigen en van de in artikel 15, lid 2, bedoelde rechten of effecten; [...]

Evident is dat de verkoop van een boek niet valt onder één van de hierboven opgenomen vrijstellingen. Ook is duidelijk dat handelingen betreffende traditionele valuta's niet belastbaar zijn. De vraag is of dit ook het geval is als niet-traditionele valuta's worden ingezet als betalingsmiddel.

5.3 Btw-behandeling van niet-traditionele valuta's

De opkomst van cryptovaluta zoals de bitcoin hebben de vraag doen rijzen of leveringen en diensten ten aanzien van dit type virtuele, niet-traditionele valuta's ook onder voornoemde bepaling zijn vrijgesteld van btw-heffing.⁵⁰ In de zaak *Hedqvist*⁵¹ lag de vraag voor of een dienst inhoudende het uitwisselen van traditionele valuta's tegen bitcoins en omgekeerd, een voor de btw belastbare dienst betreft en, zo ja, of deze is vrijgesteld. De eerste vraag beantwoordt het HvJ bevestigend. Ten aanzien van de tweede vraag brengt het HvJ in herinnering dat vrijstellingen strikt uitgelegd moeten worden, doch dat uit de context en de doelstelling van artikel 135, lid 1, onderdeel e, Btw-richtlijn volgt dat de bepaling wordt uitgehold indien zij enkel betrekking heeft op traditionele valuta's. Met andere woorden, de eerder beschreven diensten zijn aldus het HvJ eveneens vrijgesteld.

De vraag is of het arrest ook iets zegt over de situatie waar bitcoins (of andere niet-traditionele valuta) worden ingezet als betalingsmiddel. Daarbij merk ik op dat A-G Kokott in de zaak *Grant Advertising BV* heeft opgemerkt dat:⁵²

'[...] rechten die in het handelsverkeer net als geld worden beschouwd, voor de toepassing van de btw te behandelen als de overdracht van geld zelf. Over de overdracht van geld als zodanig wordt, zoals algemeen wordt erkend, echter geen btw geheven, want het gaat slechts om de tegenprestatie van een belaste handeling [...].'

A-G Kokott stoelt haar zienwijze op artikel 135, lid 1, onderdeel e, Btw-richtlijn.⁵³ Op basis van deze zienwijze en indachtig het arrest *Hedqvist* ben ik van mening dat de overdracht van bitcoins als betalingsmiddel eveneens niet belastbaar is. Wanneer een boek wordt aangekocht met bitcoins zal dit derhalve geen btw-gevolgen met zich brengen.⁵⁴

Ik hoop geïllustreerd te hebben dat het btw-systeem de komende jaren nog geconfronteerd zal worden met een groot aantal uitdagingen en dat de huidige Btw-richtlijn derhalve de nodige aanpassingen tegemoet kan zien

6 Ter afsluiting

In deze bijdrage heb ik aan de hand van een verkoop van een boek inzichtelijk proberen te maken hoe de nieuwe economische werkelijkheid ingrijpt op het huidige btw-systeem, waarbij ik bij een aantal van de zeven voor de btw-behandeling relevante vragen heb stilgestaan.⁵⁵ Deze bijdrage geeft echter slechts het topje van de spreekwoordelijke ijsberg weer. Een groot aantal andere voorbeelden over bijvoorbeeld de btw-behandeling van *crowdfunding*, deeldiensten en gedeelde eigendom hadden in deze bijdrage niet misstaan. Ook van de voorstellen die naar aanleiding van het VAT Action Plan zijn verschenen heb ik er slechts een aantal (gedeeltelijk) besproken. Desalniettemin hoop ik in deze bijdrage geïllustreerd te hebben dat het btw-systeem de komende jaren nog geconfronteerd zal worden met een groot aantal uitdagingen en dat de huidige Btw-richtlijn derhalve de nodige aanpassingen tegemoet kan zien.