

(Geen bedrijfslogo's)

***De Fiscus versus bloggers en vloggers
Het Hof van Justitie blijft de arbiter***

Geschreven door: M. Mikolajczyk, LL.M
Post Master Indirecte Belastingen 2020-2021

Inhoudsopgave

Inhoudsopgave	1
1. Inleiding.....	3
1.1 Aanleiding.....	3
1.2 Probleem.....	3
1.3 Opzet	4
2. Wie zijn vloggers en bloggers en hoe verdienen zij geld?.....	4
3. Wanneer is een blogger/vlogger een ondernemer?.....	6
3.1 Begrip btw-ondernemer in het algemeen.....	6
3.2 Verschil tussen een ondernemer en een hobbyist.....	8
4. Activiteiten van bloggers/vloggers als belastbare handelingen	9
4.1 Vaststellen en definiëren van het belastbare feit	9
4.1.1 Fiscale behandeling van de affiliate marketing (advertorials).....	10
4.1.2 Fiscale behandeling van gratis ontvangen producten (ruilovereenkomsten).....	11
4.2 Plaats van levering van goederen en diensten in digitale, grensoverschrijdende situaties	12
4.3 Maatstaf van heffing, tarief, vrijstellingen.....	13
4.3.1 Maatstaf van heffing en tarief.....	13
4.3.2 Tarief en vrijstellingen.....	14
4.4 Recht op aftrek.....	14
4.5 Administratieve verplichtingen.....	15
5. Belastingdienst versus bloggers en vloggers.....	15
5.1 Bloggers/vloggers als onderdeel van interneteconomie.....	15
5.2 Problemen voor de Belastingdienst	17
5.3 Problemen voor bloggers/vloggers	19
6. Oplossingen	20
6.1 Nieuwe KOR.....	20

6.2 Nog meer transparantie.....	21
6.3 Het laatste woord heeft de rechter	22
7. Conclusie.....	23
Literatuurlijst.....	24

1. Inleiding

1.1 Aanleiding

Bloggers, vloggers, youtubers en social influencers schieten de laatste jaren als paddenstoelen uit de grond. Activiteiten van een deel van hen zijn overduidelijk gericht op het creëren van inkomen door middel van deelname (op diverse manieren) aan het economisch verkeer en het verrichten van belastbare prestaties. Het is dus vrij eenvoudig om hun btw-ondernemerschap vast te stellen. Door hun bekendheid komen ze ook snel in het vizier van de Belastingdienst. Er is echter een grotere groep die opereert op de grens tussen hobby en ondernemerschap. Vaak zijn deze deelnemers van de zogenaamde interneteconomie¹ zich er niet eens van bewust dat ze mogelijk btw-ondernemers zijn. Daarbij kent het internet geen nationale grenzen en het bereik van de activiteiten via het web is vaak wereldwijd. Dat maakt het voor alle betrokken partijen vaak moeilijk om de fiscale positie van elk (soms complex) geval te beoordelen. Het opsporen en kwalificeren van al die (potentiële) micro-ondernemers is arbeids- en kostenintensief. Kan de Nederlandse Belastingdienst dit wel aan?

1.2 Probleem

Reeds in september 2016 verscheen een artikel op de website van de NOS met de opvallende titel: *“Belastingdienst worstelt met interneteconomie”*² waarin de aandacht van de lezer wordt gevestigd op een nieuw verdienmodel via online platforms. NOS heeft een deel van het interne memo in handen gekregen welke het Expertisecentrum Handhaving voor de Belastingdienst heeft opgesteld. Conform het memo had de Belastingdienst destijds moeite met de actieve handhaving van fiscale regels door de deelnemers van de interneteconomie, waaronder dus ook blogger/vloggers. Naar aanleiding van het artikel van de NOS en het kort daarna gepubliceerde *“Rapport Handhavingsbeleid Belastingdienst”*³ kwam de grote groep potentiële btw-ondernemers in de spotlights te staan met alle gevolgen van dien. De conclusie dat *“de toename van het aantal kleine ondernemers brengt uitvoeringskosten met zich mee, terwijl er nauwelijks inkomen tegenover staan”*, maakte het in ieder geval duidelijk dat de Belastingdienst al een lange tijd de handhaving van de btw-regels op de internetgebruikers niet eenvoudig, rendabel en/of makkelijk uitvoerbaar vond. Opmerkelijk is dat er ook in de literatuur destijds aan deze onderwerp steeds meer

¹ De OESO beschrijft de interneteconomie als volgt: ‘the Internet Economy (...) covers the full range of our economic, social and cultural activities supported by the Internet and related information and communications technologies’. OESO (2008), The Seoul Declaration for the Future of the Internet Economy, Ministerial session, 18 juni 2008; beschikbaar via: www.oecd.org/internet/consumerpolicy/40839436.pdf.

² NOS Nieuws, 6 September 2016; <https://nos.nl/artikel/2130175-belastingdienst-worstelt-met-interneteconomie>

³ <https://www.rekenkamer.nl/publicaties/rapporten/2016/11/30/handhavingsbeleid-belastingdienst>

aandacht werd besteed en dat ook de Europese Commissie de problematiek rondom de interneteconomie in haar BTW-actieplan heeft opgenomen.⁴

In deze verhandeling ga ik op zoek naar het antwoord op een vraag:

Waarom was/is het zo moeilijk om de fiscale regels te definiëren en ze op de activiteiten van de social media gebruikers toe te passen en is er in de afgelopen vier jaar iets veranderd waardoor het handhavingsprobleem verholpen is?

In mijn onderzoek beperk ik me tot de werking van btw-regels ten aanzien van de activiteiten van (minder bekende) bloggers/vloggers en de gevolgen ervan voor de handhaving. Ik probeer erachter te komen met welke obstakels bloggers/vloggers enerzijds en de Belastingdienst anderzijds kampen. Tenslotte analyseer ik de mogelijke oplossingen van het probleem en probeer ik de huidige positie van de Belastingdienst en bloggers/vloggers in dit kader te beoordelen

1.3 Opzet

Mijn verhandeling begin ik in het volgende hoofdstuk met het definiëren van de termen 'blogger' en 'vlogger' en het omschrijven van de manieren waarop zij hun inkomen genereren. Gezien het feit dat in veel gevallen de activiteiten van deze groepen voortkomen uit de hobby, is het regelmatig onduidelijk wanneer er sprake is van ondernemerschap en van economische, belastbare handelingen. Daarom is het belangrijk om stil te staan bij de begrippen: 'btw-ondernemerschap' en 'belastbare handelingen' om vervolgens deze toe te passen op activiteiten van bloggers/vloggers. Omdat er reeds uitgebreid over dit onderwerp is geschreven⁵ beperk ik mij (in hoofdstukken 3 en 4) tot de omschrijving van de belangrijkste en meest discutabele aspecten. In hoofdstuk 5 probeer ik tot de kern van de problemen met de handhaving te komen en bespreek ik de mogelijke oplossingen (hoofdstuk 6). De verhandeling wordt afgerond met een conclusie in hoofdstuk 7 waarin ik tot een antwoord kom op de bovenstaande vragen.

2. Wie zijn vloggers en bloggers en hoe verdienen zij geld?

Een 'blogger' kan gedefinieerd worden als iemand die een blog (een soort openbaar dagboek) op een website bijhoudt. Er zijn weblogs over honderden onderwerpen te vinden want elke blogger bepaalt zelf waar hij of zij graag over schrijft. Een blog kan naast tekst ook afbeeldingen en video's bevatten. Onder een blogpost kunnen lezers commentaar achterlaten en zo ontstaat er een interactie tussen bloggers en lezers.

Een 'vlogger' is iemand die zijn of haar dagelijks leven filmt en de filmpjes vervolgens deelt op internet. De filmpjes, zogeheten vlogs, worden meestal geplaatst op sociale

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 final, 7 april 2016 (Het Btw-actieplan).

⁵ A.H.J. de Boer "Influencers en de omzetbelasting" 2019, te vinden op: <https://docplayer.nl/156628556-Influencers-en-de-omzetbelasting.html>

media of op YouTube. Net als bij bloggers ook hier kunnen de kijkers op de geplaatste filmpjes reageren.

In veel gevallen krijgen bloggers/vloggers voldoende aandacht van zogenaamde 'volgers' om met hun blogs/vlogs geld te verdienen. Promoten met gebruik van 'social media' is immers een groeiende markt. Bedrijven hebben namelijk ontdekt dat reclame met gebruik van bloggers/vloggers een hele effectieve en redelijk goedkope marketingstrategie is.

Hieronder komt een (niet-limitatieve) lijst van manieren waarop bloggers/vloggers inkomen genereren:

- **Affiliate advertenties**

Het is een gemakkelijke en laagdrempelige manier om geld te verdienen door naast of in de online content van een blog of onder een vlog een advertenties weer te geven die passen bij de doelgroep. Een blogger/vlogger stelt de advertentieruimte beschikbaar en een advertentienetwerk (zoals bijvoorbeeld AdSense van Google)⁶ zorgt ervoor dat de best betalende advertenties op de site worden weergegeven. Dit komt tot stand op basis van een real time veiling. Zodra een volger op de advertentie klikt, krijgt de blogger/vloggers betaald. De advertenties worden betaald door de adverteerders die producten/diensten willen promoten.⁷

Dit is een goede manier om geld te verdienen door met name beginnende bloggers/vloggers.

- **Advertentie op basis van een directe overeenkomst met een adverteerder**

Meer bekende bloggers/vloggers (met meer volgers) worden vaak benaderd door een adverteerend bedrijf, of zij initiëren het zelf. De prijs, de aard van de advertentie (banners, buttons, or links) en de plaats van de reclame in de context worden in dit geval in overleg door de partijen bepaald. Soms schrijven bloggers op basis van een overeenkomst een gesponsord stuk over een bepaald onderwerp waarin een product onder de aandacht van de volgers wordt gebracht.

Beide manieren van advertising vallen onder de term 'affiliate marketing'.

- **Gratis producten**

Een bedrijf stuurt een 'gratis' product naar een blogger/vlogger (of een korting bon voor een activiteit, etentje ed.) met de bedoeling dat deze in zijn of haar blog/vlog vervolgens een positieve review opneemt. Men spreekt dan over 'product placement' of 'sluikreclame'.⁸ Omdat bloggers/vloggers door hun volgers worden gezien als

⁶ Naast de AdSense van Google bestaan er meerdere van dit soort netwerken (zogenaamde Affiliate Marketing Networks) zoals bijv. Daisycon, Awin en TradeTracker

⁷ Naast dit "pay per click"- model (CPS) waar elke klik op de reclame geld opbrengt, bestaat ook het "cost per mille"-model (CPM) = kosten per duizend vertoningen. Adverteerders die CPM-advertenties gebruiken, stellen een vast bedrag in per duizend advertentievertoningen en selecteren specifieke advertentieposities waarop hun advertenties moeten worden weergegeven.

⁸ Een marketingtactiek waarbij er in een toneelstuk, film, televisieserie of boek reclame wordt gemaakt voor een bestaand commercieel product terwijl er tegenover de kijker of lezer niet volledig duidelijk is gemaakt dat het om reclame gaat; definitie gevonden op: <https://nl.wikipedia.org/wiki/Sluikreclame>.

betrouwbaar, is het een relatief goedkope manier om het product onder de aandacht te brengen bij de juiste doelgroep.⁹

○ **Andere bronnen van inkomen**

Bloggers/vloggers met voldoende volgers worden aangeduid als influencers en maken op een bepaald moment gebruik van hun bekendheid om “echt geld” te verdienen. Ze pakken het professioneel aan, opereren veelal als een regulier bedrijf, investeren in de nodige apparatuur, hebben mensen in dienst en regelmatig ontwikkelen zij hun eigen handelsmerk. Hieraan wordt de nodige merchandising gekoppeld waardoor de verdiensten van een blogger/vlogger aanmerkelijk toenemen. Naast verkoop van producten met het eigen merk, verdienen influencers ook door royalty's (bijvoorbeeld als iemand hun beeldmateriaal of merk gebruikt), ontvangen zij (tegen betaling) gastvloggers of treden zij op tijdens festivals, concerten etc.

Met betrekking tot deze laatste activiteiten bestaan er meestal nauwelijks twijfels over de btw-belastbaarheid. Hierdoor vallen ze buiten het bereik van de probleemstelling van deze verhandeling en daarom wordt hier geen verdere aandacht aan besteed.

3. Wanneer is een blogger/vlogger een ondernemer?

3.1 Begrip btw-ondernemer in het algemeen

Uit de wettelijke definitie(s)¹⁰ blijkt dat een btw-ondernemerschap door drie belangrijke elementen wordt gevormd:

- Ieder
- Zelfstandig
- Bedrijf

Noemenswaardig is het feit dat het begrip ‘belastingplichtige’¹¹ voor de omzetbelasting, wegens het algemene karakter en de aard, als algemene verbruiksbelasting ruim wordt uitgelegd.

Het is niet heel moeilijk te beoordelen of bloggers/vloggers aan de eerste twee elementen van de definitie van belastingplichtige voldoen. Gezien het relatief lastig is voor de meesten om een toereikend inkomen te verdienen met social media, kiest in praktijk alleen een beperkte groep ervoor om activiteiten in een rechtspersoon onder te brengen terwijl het merendeel individueel opereert.¹² Op basis van de vaste

⁹ Het Commissariaat voor de Media is recentelijk bezig met het verscherpen van de toepassing van de regels van de Mediawet. Het valt te bezien welke invloed dit zal hebben op dit verdienmodel.

¹⁰ Art. 7 Wet Omzetbelasting 1969 en art. 9 art. Btw-Richtlijn 2006/112/EG

¹¹ Het begrip ‘ondernemer’ is gedefinieerd in art. 7 Wet OB welke een implementatie is van artikel 9, eerste lid Btw-richtlijn. De Btw-richtlijn spreekt niet over een ‘ondernemer’ maar over een ‘belastingplichtige’ toch zijn deze begrippen gelijkgesteld. Dat is reeds in 1984 door Hoge Raad bevestigd (HR 2 mei 1984, BNB 1984/295). Het begrip ‘belastingplichtige’ is namelijk een Unierechtelijk begrip en derhalve dient artikel 7 Wet OB richtlijnconform uitgelegd te worden. De Europese jurisprudentie over de ‘belastingplichtige’ is rechtstreeks van toepassing op het begrip ‘ondernemer’.

¹² ‘Zo veel verdienen je in Nederland als YouTuber’, NOS 8 juli 2017, nos.nl.; ‘De meeste influencers verdienen minder dan je denkt’, AD 22 juni 2018, ad.nl.

jurisprudentie (onder andere: het arrest FCE Bank¹³) is voor zelfstandigheid van belang dat de persoon of het lichaam op eigen naam, voor eigen rekening, onder eigen verantwoordelijkheid handelt en het economische bedrijfsrisico draagt. Doorgaans zal hierover geen discussie bestaan, omdat bloggers/vloggers meestal zelfstandig optreden en individueel diensten aanbieden. Het kan echter niet uitgesloten worden dat een blogger/vlogger in loondienst werkzaam is voor een bedrijf of op een andere manier ondergeschikt is ten opzichte van de opdrachtgever. Uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie blijkt dat het van belang is of een persoon vrij is in de invulling van zijn of haar werkzaamheden (vrij om zelf het werk in te richten en honoraria vast te stellen).¹⁴ Twijfels over zelfstandigheid kunnen bijvoorbeeld ontstaan in de situaties wanneer een blogger/vlogger:

- op basis van een overeenkomst met de opdrachtgever precies moet uitvoeren wat het bedrijf voorschrijft; of
- marketingcampagnes verricht voor maar één bedrijf.

Twijfelachtig is ook of een blogger/vlogger, die uitsluitend de verantwoordelijkheid heeft om tegen een vergoeding een review te plaatsen, waarbij de tegenprestatie niet afhangt van het resultaat van die review, werkelijk een bedrijfsrisico loopt.¹⁵

Renkers merkt daarbij op dat “de particulier die handelt via een online platform, is op meer fronten afhankelijk van het platform.”¹⁶ Dezelfde gedachtegang kan ook toegepast worden op de relatie van een blogger/vlogger met een advertentienetwerk als AdSense. De conclusie van Renkens is echter dat “ondanks deze mate van afhankelijkheid wordt wel degelijk onder eigen verantwoordelijkheid en voor eigen rekening gehandeld, hetgeen inhoudt dat de particulier zelfstandig handelt”.

In de praktijk zullen waarschijnlijk niet veel discussies over de zelfstandigheid van een blogger/vlogger ontstaan. Dat kan niet gezegd worden over het derde element: een bedrijf exploiteren/het verrichten van een economische activiteit.

Conform de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie heeft het begrip ‘economische activiteit’ een ruime werkingssfeer. Het heeft een objectief karakter en derhalve dient het op basis van feiten en omstandigheden te worden beoordeeld. Uit de brede jurisprudentie van het Hof van Justitie kan worden afgeleid dat:

- de activiteit op zichzelf wordt beschouwd, ongeacht het oogmerk of het resultaat van de activiteit.¹⁷ Het maakt dus niet uit of winst wordt beoogd of gemaakt.
- het enkel verrichten van activiteiten ‘om niet’ valt niet onder het begrip ‘economische activiteit’¹⁸ wat betekent dat uitsluitend sprake is van economische activiteiten indien handelingen worden verricht met het oog op een tegenprestatie (gerichtheid op opbrengst).

¹³ HvJ 23 maart 2006, zaak C-210/04, BNB 2006/184

¹⁴ HvJ 26 maart 1987, zaak 235/85 (Commissie tegen Nederland), Jur. 1987

¹⁵ In praktijk zullen bloggers/vloggers wiens activiteiten geen toegevoegde waarde hebben voor de marketingstrategie van een producer geen opdrachten krijgen of ze verliezen hun opdrachtgevers. Het risico ligt derhalve in meerdere aspecten.

¹⁶ C. Renkers, “Ondernemersbegrip in de deeleconomie: Eerlijk zullen we alles delen?”, Btwbrief 2017/68

¹⁷ HvJ 1 april 1982, zaak C-89/81 (Hong-Kong), BNB 1982/311

¹⁸ Op cit.

- ook de voorbereidende handelingen kunnen tot de economische activiteit worden gerekend.¹⁹
- een voorwaarde om als economische activiteit te kwalificeren, is dat prestaties regelmatig tegen vergoeding worden verricht. Van een economische activiteit is dus pas sprake wanneer duurzaam (dus niet incidenteel, bij gelegenheid) naar opbrengst wordt gestreefd.
- voor een economische activiteit moet sprake zijn van een rechtstreeks verband tussen de prestatie en de vergoeding.²⁰

Het beoordelen of aan deze voorwaarden wordt voldaan is van groot belang voor het onderscheid tussen ondernemerschap en hobby.

3.2 Verschil tussen een ondernemer en een hobbyist

In zijn jurisprudentie geeft het Hof van Justitie aan dat (beoordeeld op basis van feitelijke situatie) onderscheid gemaakt moet worden tussen activiteiten in de hobbysfeer en ondernemersactiviteiten. Blijkbaar is het wel of niet streven naar een duurzame deelname in het economisch verkeer doorslaggevend voor het vaststellen of iets zich in de hobbysfeer afspeelt en er dus geen sprake is van een btw-ondernemerschap.

Het feit dat bloggers/vloggers voor hun reclameactiviteiten (het ter beschikking stellen van reclameruimte, het plaatsen van een positieve review) betaald (in geld of in natura) krijgen, leidt ertoe dat er geen sprake kan zijn van activiteiten 'om niet'.

Doelmatig en bewust maken bloggers/vloggers bijvoorbeeld een AdSense-account, onderhandelen zij met producers over reclames op hun blogs/vlogs en gebruiken zij de toegestuurde producten in hun filmpjes²¹. Of de op deze manier gegenereerde opbrengsten kostendekkend zijn (bij beginnende bloggers/vloggers is dit vaak niet het geval) is in principe niet relevant. Voldoende is dat er sprake is van gerechtigheid op opbrengst. Echter, als enkel wordt gestreefd naar het dekken van kosten en niet naar een duurzame deelname aan het economische verkeer, is geen sprake van duurzaam verrichten van een economische activiteit.²² Zoals Renkers terecht heeft opgemerkt: "Het antwoord op de vraag waar het omslagpunt ligt dat de particulier wordt aangemerkt als btw-ondernemer en niet meer als particulier is onduidelijk. Dit vloeit voornamelijk voort uit het duurzaamheidsvereiste".²³

De belangrijke vraag is dus of een blogger/vlogger duurzaam naar opbrengst streeft en dat is niet altijd gemakkelijk te bepalen. Een doorlopende AdSense account kan een indicatie zijn dat er geen sprake is van een incidentele prestatie. Maar hoe moet het gebruiken van de 'gratis' ontvangen producten in filmpjes van vloggers worden gezien? In praktijk kan ten aanzien van het criterium 'duurzaamheid' een discussie ontstaan tussen de mogelijke btw-ondernemer en de Belastingdienst.

Verder rijst de vraag wat er met de door een producent toegezonden 'gratis' (promotie)artikelen gebeurt nadat zij in een filmpje werden gebruikt? Doorgaans worden die privé-eigendom van een blogger/vlogger. In zijn jurisprudentie heeft het Hof van

¹⁹ HvJ 14 februari 1985, zaak 268/83 (Rompelman), BNB 1985/315

²⁰ HvJ 29 oktober 2009, zaak C-246/08 (Commissie tegen Finland), BNB 2010/94

²¹ Ze doen het niet zo zeer om hun blogs/vlogs interessant te maken voor hun volgers maar om extra opbrengsten binnen te halen door de aandacht van andere producenten te krijgen

²² HR 25 januari 1984, nr. 22 224, BNB 1984/90

²³ Renkers, op cit.

Justitie²⁴ aangegeven dat wanneer een goed zowel voor economische doeleinden als voor privédoeleinden wordt gebruikt, het aan de nationale rechter is om op basis van alle omstandigheden te beoordelen of sprake is van een economische activiteit. Weer een aspect dat in de feitelijke context van een casus geëvalueerd zal moeten worden.

Bijl en Sanders²⁵ zijn van mening dat met het verrichten van reclamediens ten tegen een vergoeding de bloggers/vloggers deelnemen aan het economische verkeer en er dus geen sprake kan zijn van een hobby. Hierbij wordt aangenomen dat het hier niet om incidenteel handelen gaat want “een blogger of vlogger die niet regelmatig nieuwe blogs of vlogs post, verliest publiek en uiteindelijk zijn bestaan(srecht).” Het zou beargumenteerd kunnen worden dat sommige bloggers/vloggers, met name diegenen voor wie de inkomsten uit bloggen/vloggen slechts “bijverdiensten” zijn (bijvoorbeeld naast een reguliere baan) meer gericht zijn op het populariteitsaspect dan op verdienen. Het regelmatig posten van blogs/vlogs hoeft niet automatisch te betekenen dat het om opbrengst gericht handelen gaat. Zo zwart/wit hoeft het dus niet te zijn.

Het wordt steeds duidelijker dat met de opkomst van de interneteconomie het in veel gevallen onduidelijk is wanneer iemand een ondernemer is. De grens tussen ondernemerschap en (incidentele) bijverdiensten is veel minder scherp.²⁶ Dat leidt ertoe dat bloggers/vloggers nog steeds regelmatig in het grijze gebied tussen hobby en btw-ondernemerschap opereren.

4. Activiteiten van bloggers/vloggers als belastbare handelingen

4.1 Vaststellen en definiëren van het belastbare feit

‘Belastingplicht’ en ‘belastbare handelingen’ zijn verschillende begrippen.²⁷

Na de vaststelling dat iemand een ondernemer (belastingplichtige) is, moet beoordeeld worden of sprake is van een ‘belastbare prestatie’.²⁸ In essentie gaat het om leveringen van goederen of diensten in Nederland, intracommunautaire verwevingen en invoer van goederen. De Btw-richtlijn definieert de belastbare diensten als: “diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door als zodanig handelende belastingplichtige *onder bezwarende titel*/worden verricht”.²⁹ Gezien dat de voor de btw relevante activiteiten van de bloggers/vlogger nagenoeg volledig uit reclamediens ten bestaan, is de werking van deze definitie heel belangrijk. Met betrekking tot de door bloggers/vloggers ontvangen (promotie) producten (die ook uit het buitenland kunnen komen) zijn ook de regels betreffende belastbare levering van goederen alsmede intracommunautaire verweving of invoer van belang.

²⁴ HvJ 19-07-2012, zaak C-263/1 (Redlihs), Jur. 2012

²⁵ J. Bijl en A. Sanders: “Bloggen en vloggen: #btw?”, BtwBrief 2016/93

²⁶ Verkenning Interneteconomie, Handhavingsagenda 2016-2, Expertisecentrum Handhaving, 17 mei 2016, p. 18.

²⁷ Conclusie van A-G Sir Gordon Slynn 28 oktober 1987, 102/86 (Appel and Pear Development Council), Jur. 1988

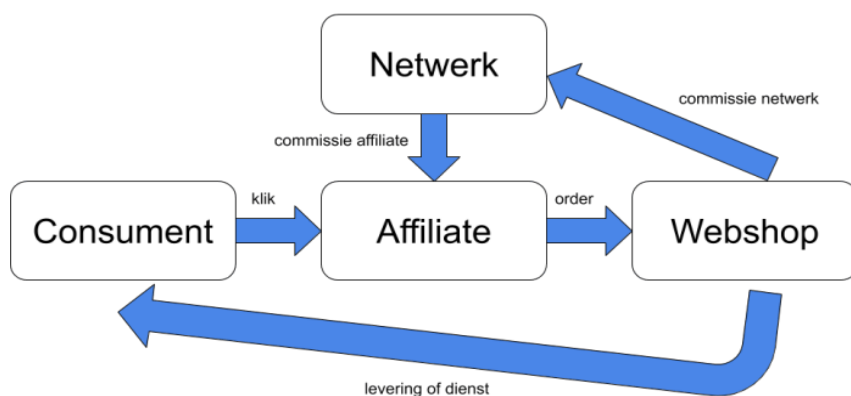
²⁸ Art. 2 Btw-richtlijn; De Nederlandse Wet OB spreekt in art. 1 over een ‘belastbare handeling’.

²⁹ Art. 2 lid 1 onderdeel c Btw-Richtlijn

4.1.1 Fiscale behandeling van de affiliate marketing (advertorials)

Veronderstellend dat een blogger/vlogger als een btw-ondernemer wordt beschouwd, leidt het ter beschikking stellen van de reclameruimte tegen een vergoeding tot een belastbare prestatie. Er is hier namelijk sprake van een (reclame)dienst tegen een vergoeding in geld. Deze relatie is doorgaans gebaseerd op een (schriftelijke) overeenkomst aangezien het aanmaken van de AdSense account gepaard gaat met het accepteren van de (algemene) voorwaarden van het advertentienetwerk. Om te beoordelen hoe deze activiteiten van bloggers/vloggers btw-technisch verder zouden moeten worden behandeld, is het noodzakelijk de relatie tussen partijen te omschrijven en nader te bekijken hoe affiliate marketing werkt.

Zoals in het onderstaande schema³⁰ te zien is, is een blogger/vlogger slechts een van de vier betrokken partijen.



De eerste partij, *de adverteerder* (bijvoorbeeld een de webshop uit het schema hierboven) is een bedrijf dat producten of diensten op internet aanbiedt. De tweede, *de affiliate* promoot producten of diensten door ze onder de aandacht van een bepaalde groep, in dit geval de blogger/vlogger die het onder de aandacht van zijn/haar volgers brengt. Normaal gesproken heeft de adverteerder, als onderdeel van een marketingcampagne, reclamemateriaal voorbereid dat de affiliates vervolgens gebruiken. Voor dit reclamemateriaal is een bepaalde vergoeding vastgesteld die via het (advertentie)netwerk meestal per lead of sale³¹ betaald wordt aan de affiliate. De adverteerder en de affiliate worden aan elkaar gekoppeld door de derde partij, *het advertentienetwerk* die feitelijk functioneert als de tussenpersoon. Tenslotte de vierde partij, *de consument* is de partij die naar aanleiding van een positieve review of aanbeveling van bijvoorbeeld een blogger/vlogger op de reclame van een product (of dienst) klikt, het product bekijkt en uiteindelijk koopt.

De relatie tussen een blogger/vlogger (de affiliate) en de adverteerder loopt dus in dit scenario via een tussenpersoon (advertentienetwerk), vaak is dit een in het buitenland

³⁰ <https://btwjurisprudentie.nl/affiliate-marketing-en-btw>

³¹ Pay per view – de adverteerder betaalt de affiliate een bedrag voor elke keer dat de advertentie wordt bekeken; Pay per click – een bedrag wordt betaald per klik op de banner van de adverteerder; Pay per lead – er wordt betaald per consument die via de affiliate contact opneemt met de adverteerder; Pay per sale- vergoeding wordt betaald op het moment dat de omzet wordt behaald

(soms buiten de EU) gevestigde partij. Normaal gesproken zou een blogger/vlogger die als ondernemer een reclamedienst verricht voor de adverteerder (of het affiliate netwerk) moeten factureren en in sommige gevallen de btw afdragen. Echter de (beginnende) bloggers/vloggers realiseren zich niet dat zij onderworpen zijn aan deze verplichting, met name omdat na het aanmaken van de account vaak geen verdere handelingen nodig zijn en de vergoeding normaliter automatisch wordt overgemaakt. Bij het aanmaken van een account op AdSense van Google³² wordt wel gevraagd of de account door een particulier of een bedrijf wordt gemaakt. Het is logisch dat een beginnende blogger/vlogger die zichzelf niet herkent als btw-ondernemer zich als een particulier registreert. Voor de betalingen moeten weliswaar de belastinggegevens doorgegeven worden, maar een blogger/vlogger zonder inschrijving bij de Belastingdienst (en dus zonder btw-identificatienummer) zal logischerwijs als een particulier in het systeem van het netwerk opgenomen worden met alle gevolgen van dien.

4.1.2 Fiscale behandeling van gratis ontvangen producten (ruilovereenkomsten)

Terwijl de activiteiten als affiliate in de regel gebaseerd zijn op een (schriftelijke) overeenkomst, hoeft het plaatsen van een review van een product niet per se gebaseerd te zijn op een (duidelijke) overeenkomst tussen een producent en een blogger/vlogger.

Bijl en Sanders merkten op dat: “hoewel veel ondernemers de indruk hebben dat zij gratis producten verstrekken aan bloggers of vloggers, blijkt dit eigenlijk helemaal niet zo (gratis) te zijn. Als deze transacties beter worden bekeken, blijkt dat partijen vaak onderling (schriftelijke) afspraken hebben. Onder het mom van: “Wij geven jou product X en jij als blogger of vlogger plaatst een foto met (hash)tags op Instagram, schrijft een positief verhaal met links en tags of post een video waarin je laat zien hoe handig dit nieuwe product in gebruik is.”³³ De logische conclusie van de schrijvers is dus dat het hier om een ruilovereenkomst gaat.

Maar handelen de partijen in de geschetste situatie met een doel om een (bindende, onder bezwaarde titel) afspraak te maken? Is de waarde van een gemaakte reclame (bijvoorbeeld de tijd geïnvesteerd door de vlogger in het maken van een filmpje) met een groot bereik bij de adressanten van de reclame een (werkelijke) tegenprestatie voor bijvoorbeeld een redelijk goedkoop product? Valt het voordeel van de producent die ten gevolge van een positieve review grote aantallen van een goedkoop product verkoopt af te wegen tegen de waarde van een enkel exemplaar?³⁴

Het valt buiten de omvang van deze verhandeling om een volledig sluitend antwoord op deze vragen te geven. Maar wellicht zijn de overwegingen van Van Hilten en Van Kesteren³⁵ met betrekking tot het criterium dat prestatie *onder bezwarende titel* moet worden verricht en de vergoeding *bedongen dient te zijn*³⁶ hier op zijn plaats. Ingevolge

³²<https://support.google.com/adsense/answer/1709858>

³³ J. Bijl en A. Sanders, op cit.

³⁴ De HR heeft namelijk bevestigd dat er geen sprake is van de economische activiteit bij een slechts symbolische vergoeding, zodat in wezen sprake is van vrijgevigheid (HR 11 februari 2005, zaak 38 022, BNB 2005/223)

³⁵ Van Hilten/van Kesteren, Omzetbelasting, 16e druk, pag. 150

³⁶ HvJ 03-03-1994, zaak C-16/93 (Tolsma), BNB 1994/271

van de door de auteurs gepresenteerde analyse van de wet en de jurisprudentie, beaamd zou kunnen worden dat hoewel het Hof van Justitie geen eisen stelt aan de hoogte van de vergoeding, bij "de vraag of ook op 'economische activiteit niveau' aan het vereiste wordt voldaan dat de gehele activiteit in kwestie tegen vergoeding wordt verricht, speelt de hoogte van de vergoeding wel een rol." ³⁷ Discussie zou dus kunnen ontstaan of een (goedkoop) product dat beoogd is om gratis te worden verstrekt, überhaupt als tegenprestatie gezien zou kunnen worden.

Wanneer we ervan uitgaan dat het wel om een ruilvereenkomst gaat, is voor btw sprake van twee belastbare handelingen:

- vanuit het perspectief van een producent – het verstrekken van een (promotie) product met als tegenprestatie een reclamedienst;
- vanuit het perspectief van de blogger/vlogger – het verstrekken van reclamediensten (het plaatsen van een review) met als tegenprestatie een vergoeding in natura.

4.2 Plaats van levering van goederen en diensten in digitale, grensoverschrijdende situaties

De reclamediensten van bloggers/vloggers worden met gebruik van internet verricht en zijn dus territoriaal niet beperkt. Het affiliate netwerk³⁸, waarmee een blogger/vlogger direct een relatie aangaat, is vaak gevestigd buiten de EU. Er is dus sprake van digitale diensten aan afnemers in- en buiten Europa.

Voor digitale diensten (telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten) gelden in het EU btw-systeem speciale regels. Digitale diensten zijn belast in het land waar de afnemer woont of is gevestigd. Het maakt niet uit of de afnemer een particulier of ondernemer is. Een uitzondering hierop geldt voor de levering van digitale diensten aan particulieren in andere lidstaten van de EU. Aangezien de affiliate netwerken in de regel geen particulier zijn, gaat het om B2B situaties en is deze uitzondering voor mijn verhandeling niet van belang.³⁹

Een specifieke soort digitale diensten zijn elektronische diensten: de diensten die over het internet of een digitaal netwerk worden geleverd. Ze zijn grotendeels geautomatiseerd en kunnen niet zonder informatietechnologie worden geleverd. Als voorbeelden ervan worden vaak genoemd: de onlineverkeersinformatie en -weerberichten, onlinedagbladen en -tijdschriften, onlinegegevensopslag, toegang tot- of downloaden van software, gebruik van zoekmachines en onlinespellen. Het automatisch plaatsen van reclamebalken, banners en dergelijke op de website of onder een filmpje van een blogger/vlogger zonder dat deze (nadat hij/zij een affiliate account heeft aangemaakt) aparte handelingen hoeft te verrichten valt ongetwijfeld onder deze categorie.

³⁷ Van Hilten/van Kesteren, op cit, pag. 152

³⁸ Uitgangspunt hierbij is dat het affiliate netwerk de afnemer van een prestatie is (dus niet de adverteerder zelf)

³⁹ Ik sluit hiermee niet uit dat een blogger/vlogger op basis van een overeenkomst die direct is aangegaan met een particulier in een buitenland een reclame voor hem/haar maakt. Ik laat echter deze mogelijk buiten beschouwing.

Elektronische diensten zijn in de Wet Omzetbelasting⁴⁰ gedefinieerd en verder voor affiliate marketing nader gespecificeerd in de Uitvoeringsverordening (EU).⁴¹ Daarin wordt het beschikbaar stellen van advertentieruimte met inbegrip van banneradvertenties op een website/webpagina afzonderlijk genoemd. Volgens de regels moet de btw verlegd worden naar de buitenlandse opdrachtgever. Een blogger/vlogger zou dus een factuur moeten sturen met een “reverse charge” erop en vervolgens zou hij/zij deze transactie via Opgaaf intracommunautaire prestaties moeten melden. Gezien de beperkte omvang van deze verhandeling ga ik hierop niet verder in.

4.3 Maatstaf van heffing, tarief, vrijstellingen

Gezien de probleemstelling van deze verhandeling ga ik op de in de titel van dit hoofdstuk genoemde aspecten heel kort in en benoem ik alleen de valkuilen en mogelijke twijfels.

4.3.1 Maatstaf van heffing

Met betrekking tot de prestaties van bloggers/vloggers is de problematiek van waardering van een vergoeding in natura wellicht het meest relevant. Het is namelijk niet altijd eenvoudig om de waarde van deze tegenprestatie te bepalen. Het speelt met name wanneer de producent naar een blogger/vlogger een product zonder bijhorende factuur (een gratis product) of een product met een korting opstuurt. Conform de gebruikelijke regels bij de waardering moet worden uitgegaan van de waarde die de vergoeding heeft voor de presterende ondernemer, (degene die het product weggeeft). Het Hof van Justitie heeft zich in het verleden regelmatig moeten buigen over vragen met betrekking tot de waardering van (reclame- en promotie-) artikelen die een producer verstrekte aan een ondernemer in het kader van promotiewerkzaamheden.⁴² Hiervan kunnen wat richtlijnen over de waardering van de reclame producten worden afgeleid.

Het andere probleem is de waardering van de reclamedienst van de vlogger die het toegezonden product in een filmpje gebruikt. Voor zijn/haar dienst zou hij of zij in principe een factuur naar de producent van het product moeten sturen.⁴³ Maar hoeveel is deze dienst waard? Is het gelijk aan de waarde van het ontvangen product of is de door vlogger gemaakte reclame veel meer waard? Volgens het Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats arrest is een dienst enkel belastbaar, wanneer een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde.⁴⁴ Uit het arrest blijkt ook dat de tegenwaarde van een dienst moet kunnen worden uitgedrukt in geld en dat de tegenwaarde een subjectieve waarde is. Het ligt voor de hand om als maatstaf uit te gaan van de uitgaven, met name de geïnvesteerde tijd, die

⁴⁰ Art. 2a, lid 1, letter q Wet OB

⁴¹ Artikel 7, lid 1 en lid 2, letter f juncto bijlage I, punt 3, letter h Uitvoeringsverordening EU nummer 282/2011

⁴² Bijv. HvJ 23 november 1988, zaak C-230/87 (Naturally Yours), Jur. 1988

⁴³ Logische vraag is of de producent die het ‘gratis’ product heeft gestuurd op een factuur van de vlogger zit te wachten. Wellicht is, na het ‘gratis’ verstrekken van een product, voor hem de financiële kant van de zaak afgedaan.

⁴⁴ HvJ 5 februari 1981, zaak C-154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats), Jur. 1981

de ondernemer (blogger/vlogger) heeft gedaan. Echter is dit in de praktijk nauwelijks te bepalen, zeker met arbeidsintensieve diensten. Het maken van een interessant filmpje dat voldoende aandacht van volgers aantrekt, kan aanmerkelijke tijd in beslag nemen.

4.3.2 Tarief en vrijstellingen

Normaliter moet een blogger/vlogger 21% btw rekenen aan een opdrachtgever voor het plaatsen van een review. Reclamediensten behoren namelijk niet tot diensten waarop het verlaagde tarief van toepassing is.

De vraag is of de activiteiten van een blogger/vlogger onder een vrijstelling kunnen vallen. Een vrijstelling die eventueel in overweging kan worden genomen is de vrijstelling voor de diensten van componisten, schrijvers en journalisten.⁴⁵ Onder de vrijstelling voor schrijvers valt “het schrijven van publicaties voor gedrukte of digitale media met daarin uw eigen gedachtegoed”.⁴⁶ Aanvankelijk zou verondersteld kunnen worden dat het schrijven van reviews in principe binnen deze omschrijving valt. Echter, het schrijven van reclameteksten en zakelijke teksten, zoals copywriting of content voor internetsites, ook in redactionele vorm (advertorials of infomercials) is uitdrukkelijk van deze vrijstelling uitgesloten. Een reclametekst is de tekst die geschreven is om het publiek over een product of dienst te informeren, met het doel de verkoop daarvan te bevorderen.⁴⁷ Het hangt dus af van de inhoud van een tekst of er sprake is van een reclametekst. Een pure review valt ongetwijfeld onder het schrijven van reclameteksten. Maar als een product genoemd wordt in een bredere context zou wellicht verdedigbaar kunnen zijn dat de vrijstelling voor schrijvers wel van toepassing is.

4.4 Recht op aftrek

Een blogger/vlogger die zich als een btw-ondernemer kwalificeert heeft in principe recht om hem in rekening gebrachte btw in aftrek te nemen.

Voor de aftrek van voorbelasting moet er aan drie regels voldaan worden:

- de belasting is aan de ondernemer in rekening gebracht;
- de belasting heeft betrekking op een aan hem verrichte prestaties; en
- de belasting is vermeld op een correcte factuur.

Beginnende bloggers/vlogger gebruiken bij aanvang van hun activiteiten vaak hun privé “uitrusting” (eigen computer), maar zij maken daarnaast ook de specifieke kosten voor de activiteiten, zoals de kosten van een website of de aankoop van een goede videocamera. Doorgaans maken bloggers/vloggers deze kosten in de hoedanigheid van een particulier en niet als ondernemer. Dat betekent dat zij vaak of geen factuur van deze inkoop hebben of dat de facturen niet voldoen aan de voorschriften. Als een

⁴⁵ Art. 11 lid 1 onderdeel q Wet OB

⁴⁶https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/tarieven_en_vrijstellingen/vrijstellingen/vrijstelling_voor_componisten_schrijvers_cartoonisten_en_journalisten

⁴⁷ Besluit van 5 december 2005, ‘vrijstelling diensten door componisten, schrijvers en journalisten’, nr. CPP2005/760M.

blogger/vlogger zich in later stadium als ondernemer registreert kan hij de voorbelasting op deze aankopen niet meer aftrekken.

Hierdoor kan een beginnende blogger/vlogger de neiging hebben om de registratie als ondernemer uit te stellen, ondanks het feit dat de aftrek een financieel voordeel kan opleveren en dus wel degelijk aanleiding zou kunnen zijn om zich te registreren.

4.5 Administratieve verplichtingen

Een blogger/vlogger die een ondernemer is dient in de regel te voldoen aan de voorgeschreven administratieve verplichtingen. Na het aanmelden bij de Belastingdienst moet hij/zij een administratie voeren die voldoet aan de eisen van de wet. Op de blogger/vlogger gaat dan onder andere een verplichting rusten om: juiste facturen te sturen naar de afnemers van zijn goederen of diensten, de inkoop- en verkoopfacturen op de juiste wijze te administreren, aangiften te doen van de in een tijdvak verschuldigd geworden belasting en met betrekking tot de grensoverschrijdende diensten eens per maand een lijst in te dienen van zijn afnemers in andere lidstaten.⁴⁸ Het nakomen van deze verplichtingen vereist niet alleen de nodige kennis, maar is ook tijdrovend.

Zoals reeds eerder is opgemerkt kost het veel inspanning om een redelijk inkomen uit het bloggen/vloggen te halen en tevens verliezen veel bloggers/vloggers uiteindelijk de populariteitstrace. Het is dus niet verbazingwekkend dat zij, in het geval ze zich überhaupt als een potentiële ondernemer herkennen, het btw-ondernemerschap met alle gevolgen van dien, niet direct omarmen.

5. Belastingdienst versus bloggers en vloggers

5.1 Bloggers/vloggers als onderdeel van interneteconomie

Er zijn duidelijke verschillen tussen de traditionele economie en de interneteconomie. Eén ervan is dat particulieren die in de hoedanigheid van een verkoper of een dienstverrichter opereren een belangrijk onderdeel van de online transacties zijn geworden. Voor de opkomst van de interneteconomie was de omzetbelasting alleen van toepassing op de relaties tussen bedrijven onderling (Business to Business – B2B) en de relaties tussen bedrijven en consumenten (Business to Consumer – B2C). De handelingen tussen consumenten (Consumer to Consumer – C2C) bleven buiten de werking van de btw.

De stijging van de activiteiten van particulieren onderling (Consumer to Consumer) met gebruik van online platforms zoals Markplaats, Airbnb en Snappcar heeft ertoe geleid dat de Belastingdienst de op internet actieve particulieren eerder aanmerkt als ondernemer. Hetzelfde geldt voor particulieren zoals bloggers/vloggers die (reclame)diensten verrichten aan bedrijven (Consumer to Business – C2B). De werkingssfeer van de omzetbelasting die tot nu toe alleen voor B2B- en B2C-relaties van toepassing was, is hierdoor uitgebreid naar C2C en C2B. Dat zorgt voor een flinke groei van kleine ondernemers en daaraan gekoppelde handhavingproblemen.

⁴⁸Artikel 37a van de Wet OB

De vraag is of dat een juiste en wenselijke ontwikkeling is, niet alleen vanuit het praktische perspectief (een extra last voor de Belastingdienst en daar tegenoverstaande beperkte opbrengsten voor de schatkist), maar ook vanuit theoretische perspectief.

De particulieren die voorheen in real life (buiten internet) dezelfde handelingen verrichtten (bijvoorbeeld het tijdelijk tegen betaling ter beschikking stellen van het eigen huis aan een derde, tegen een vergoeding iemand ergens naartoe brengen, mond- tot -mondreclame) werden niet snel beschouwd als btw-ondernemer. Zelfs niet als ze deze handelingen regelmatig uitvoerden. Door het internet en de werking van digitale platforms is de omvang van deze activiteiten aanmerkelijk toegenomen en zijn deze handelingen zichtbaarder geworden. Bijgevolg worden de via internet handelende particulieren als concurrentie voor de deelnemers van de traditionele economie gezien. Tevens concurreren zij, door het groeiende aanbod, ook onderling. Met gebruik van het door het Hof van Justitie ontwikkelde, in hoofdstukken 3 en 4 besproken, brede concept van het btw-ondernemerschap, alsmede de ruime definitie van belastbare economische activiteiten, gesteund door het neutraliteitsprincipe kan/moet de Belastingdienst de online handelende particulieren binnen de werkings sfeer van de btw plaatsen.

Door internet is het ondernemerschap dynamischer geworden. Niet alleen kan er zonder al te veel investeringen eenvoudiger een onderneming worden opgezet, deze ondernemingen kunnen ook zeer snel weer verdwijnen. Dat in combinatie met onduidelijkheid over de reikwijdte van het (vaak besproken en onmisbaar voor het btw-ondernemerschap) concept van 'duurzaamheid'⁴⁹ leidt tot veel onzekerheid bij de potentiële btw-ondernemers en tot problemen met de uitvoering van de voorgeschreven regels.

Het is plausibel dat de activiteiten van particulieren via digitale platforms of applicaties zoals Airbnb of Uber tot een bepaald niveau concurrentie creëren voor de reguliere vakantiewoningverhuurbedrijven, hotels of taxibedrijven. Hierdoor dienen beide groepen (de traditionele en digitale aanbieders) volgens het neutraliteitsprincipe op dezelfde manier behandeld te worden.⁵⁰ Nota bene, met betrekking tot via elektronische platformen lopende C2C activiteiten is inmiddels redelijk veel geschreven en gezegd (ook door het Hof van Justitie)⁵¹ waardoor ook het standpunt van de Belastingdienst wat duidelijker is geworden. De praktijk past zich langzamerhand aan de ontwikkelingen in de interpretatie van de wetgeving. Voor Uberchauffeurs bestaat bijvoorbeeld sinds 2014 een verplichting om een vergunning te hebben voor taxivervoer. Eén van de voorwaarden voor die vergunning is een inschrijving bij de Kamer van Koophandel welke doorgaans tot registratie als btw-ondernemer leidt.

De particulieren die via digitale platforms met andere particulieren handelen worden in eerste instantie door de Inkomstenbelasting getroffen. De Hoge Raad heeft recentelijk

⁴⁹ "Het antwoord op de vraag waar het omslagpunt ligt dat de particulier wordt aangemerkt als btw-ondernemer en niet meer als particulier is onduidelijk. Dit vloeit voornamelijk voort uit het duurzaamheidsvereiste. Een particulier die eenmaalig handelt op het online platform zal niet voldoen aan dit vereiste. Een particulier die dit wekelijks doet, zal hier wel aan voldoen. Voor hem bestaat een redelijke duidelijkheid. Maar de particulier die twee, drie of tien keer iets aanbiedt op een online platform, tast in het duister.", Renkers op cit.

⁵⁰ HvJ EU, 03-12-2020, zaak C-62/19 (Uber), Jur. 2020

⁵¹ Ibid; HvJ 19 december 2019, zaak C-390/18 (Airbnb Ierland), ECLI:EU:C:2019:1112

bevestigd dat het inkomen uit verhuur van een huis via Airbnb tot het met Inkomstenbelasting belaste inkomen behoort. Het Ministerie van Financiën heeft positief gereageerd: "Deze uitspraak geeft meer duidelijkheid aan verhuurders en de Belastingdienst over hoe de inkomsten uit verhuur via Airbnb belast worden. Dat is waardevol."⁵² De reactie van het ministerie bewijst louter dat de Belastingdienst ook niet altijd precies weet hoe de online handelingen van particulieren behandeld moeten worden en of het door de Belastingdienst ingenomen standpunt adequaat is. Door middel van procedures en uitspraken van de Hoge Rechter wordt de fiscale aanpak van de interneteconomie gevormd. Het is een dynamisch en langdurig proces dat de rechtszekerheid zeker niet bevordert. Het is namelijk onmogelijk te ontkennen dat de verhoudingen in de interneteconomie door de extra deelnemers ingewikkelder zijn geworden. In deze context noemenswaardig is dat de digitale platforms die online interacties tussen particulieren mogelijk maken tegenwoordig ook aangepakt worden en verantwoordelijk gehouden.⁵³ Het is echter pas het begin van de weg naar de uitgewerkte regels (ofwel de interpretatie ervan) die voldoende duidelijkheid voor de participanten van de moderne economie scheppen.

Zoals reeds vermeld, onder de voorwaarde dat er aan de duurzaamheidsvereiste voldaan is, is het aannemelijk dat sommige online opererende particulieren concurrentie vormen voor de reguliere bedrijven in dezelfde branche. Ik betwijfel echter of hetzelfde geldt voor de activiteiten van social mediagebruikers zoals bloggers en vloggers. Social mediagebruikers hebben naar mijn mening een eigen markt gecreëerd⁵⁴ met aparte spelregels. Gezien er echter geen aparte regels voor C2B relaties bestaan, worden zij noodgedwongen onderworpen aan de huidige (decennia geleden bedachte) regels met alle gevolgen van dien. Overigens is het niet ondenkbaar dat het Hof van Justitie in de toekomst, gebruikmakend van het neutraliteitsprincipe, deze activiteiten wel als belastbare handelingen zou beschouwen.

De praktijk leert dat telkens als het Hof van Justitie (vaak in de twijfelgevallen) de toepassing van het btw-stelsel moet waarborgen, het Hof grijpt naar de tool met een veelzijdige werking, namelijk naar het beginsel van de neutraliteit. Zoals van Hilten en van Kesteren⁵⁵ zo breed en duidelijk hebben uitgelegd, heeft het neutraliteitsbeginsel vele gezichten en het werkt intern en extern op verschillende niveaus alsmede in de verschillende verhoudingen binnen de werkingssfeer van de omzetbelasting. Opmerkelijk is dat het argument van het neutraliteitsbeginsel regelmatig gepaard gaat met het argument van de concurrentievervalsing.

5.2 Problemen voor de Belastingdienst

⁵² <https://www.rtlnieuws.nl/economie/artikel/5195398/airbnb-rechtszaken-hoge-raad-kamerverhuur-belastingen> (betreft de uitspraak HR van 6 november 2020, <http://deeplink.rechtspraak.nl/uitspraak?id=ECLI:NL:HR:2020:1741>)

⁵³ Reeds genoemde arresten Uber en Airbnb Ierland

⁵⁴ Binnen de affiliate marketing maken zij geen reclame maar stellen zij ter beschikking een ruimte op eigen website. De reclame zelf wordt gemaakt door de marketingafdeling van de producent. Bloggers/vloggers concurreren in dit opzichte niet met bijv. de traditionele reclamebureaus

⁵⁵ Van Hilten/van Kesteren, op cit. p. 47- 54

De opkomst van het internet biedt ook voor de Belastingdienst zowel voor- als nadelen. Net als gewone bedrijven, moet de Belastingdienst zijn werkwijze aan te passen aan de moderne techniek. Er is meer informatie beschikbaar en met opkomst van digitalisering is het mogelijk sneller de nodige gegevens uit deze informatie uit te filteren. Volgens het gepubliceerde Handhavingsbeleid uit 2016 werkt de Belastingdienst aan de ontwikkeling van intelligence, die gedefinieerd wordt als “het slimmer gebruiken van gegevens, methodes, geautomatiseerde hulpmiddelen en competenties, met het doel om de handhaving doelmatiger en doeltreffender te maken”. Dat is zoals het rapport het benadrukt “een kwestie van zoveel mogelijk gegevens of van geavanceerde technologie” en “het samenspel tussen gegevens, methodes, geautomatiseerde hulpmiddelen en (deskundige) mensen.”⁵⁶

Juiste informatie verkrijgen en gebruiken is zeker bevorderlijk voor de handhaving, maar de handel is inmiddels ook een stuk vluchtiger en soms ondoorzichtiger geworden. Dat leidt tot de nieuwe controleaanpak. Conform de Handhavingsbrief uit 2018 “de strategie is erop gericht dat burgers en bedrijven bereid zijn uit zichzelf fiscale regels na te leven, zonder (dwingende en kostbare) acties van de Belastingdienst. (...) Een goede naleving vereist duidelijke wet- en regelgeving als basis. De Belastingdienst moet actief en duidelijk communiceren over wet- en regelgeving zodat burgers en bedrijven kunnen weten wat van hen wordt verwacht. Goede dienstverlening door de Belastingdienst moet het voor burgers en bedrijven gemakkelijk maken om aan hun verplichtingen te voldoen. Risicogericht en zichtbaar toezicht moet burgers en bedrijven bewust maken dat het niet naleven van hun verplichtingen consequenties heeft, waarbij de Belastingdienst corrigerend optreedt en zo nodig naleving afdwingt.”⁵⁷

Het is duidelijk dat de Belastingdienst zich, conform de in 2016 gevormde handhavingsstrategie, richt op de preventieve handhavingsbenadering en “probeert zoveel mogelijk proactief en in de actualiteit te handelen en problemen te voorkomen, in plaats van reactief te zijn.”⁵⁸ Het is op zich een logische en kostenbesparende benadering, maar zoals uit de praktijk blijkt niet altijd gemakkelijk uitvoerbaar.

Met betrekking tot activiteiten van bloggers/vloggers is het vraagstuk waar de Belastingdienst mee te maken krijgt: waar ligt de grens tussen een hobby en ondernemerschap? Er bestaat geen duidelijk kwantitatief criterium (zoals een aantal volgers of transacties) waarmee een onderscheid tussen die twee categorieën gemaakt kan worden. Het moet dus van geval tot geval bekeken worden wanneer de omvang van de activiteiten tot overschrijding van deze grens leidt. Vervolgens is de vraag wat tot het belastbaar inkomen moet worden gerekend, met name omdat bloggers/vloggers ook “tegenprestaties” in natura ontvangen. Ten slotte moet volgens de hiervoor omschreven strategie ook de juiste voorlichting plaatsvinden. Hier schiet de Belastingdienst mijns inziens tekort, wellicht mede omdat, anders dan de bedoeling is, de regelgeving niet duidelijk is en daardoor te veel ruimte biedt voor interpretatie.

⁵⁶ Handhavingsbeleid Belastingdienst 2016, p.15

⁵⁷ Belastingdienst | Handhavingsbrief 2018, Dienstverlening, toezicht en opsporing, p. 3

⁵⁸ Ibid, p.9

Op de website van de Belastingdienst is een apart gedeelte (Internetconomie en deeleconomie⁵⁹) gericht op handelingen van particulieren via internet. Onder de kop "Let op!" wordt duidelijk gemaakt dat de daar vermelde informatie niet voor bedrijven geldt (dus ook niet voor zelfstandig opererende ondernemers) en dat het gaat om particulieren die meedoen aan de internet- of deeleconomie.⁶⁰ Het aan de internetconomie besteedde onderdeel valt ten eerste onder de categorie: "Werk en inkomen" en is dus gericht op de Inkomstenbelasting en ten tweede is er, middels het korte zinnetje: "Mogelijk bent u ook ondernemer voor de omzetbelasting. Kijk hiervoor bij Ondernemer" een link naar het btw-ondernemerschap. Deze link is niet erg behulpzaam. De gebruiker wordt naar een deel van de website geleid met daarop algemene informatie over het btw-ondernemerschap. Een zonnepanelenhouder staat daar bijvoorbeeld, naast de andere btw-belastbare activiteiten, duidelijk vermeld en de btw-behandeling van zijn activiteiten wordt verder uitgewerkt, maar er is geen enkele verwijzing naar activiteiten op social media. Op zich is dit logisch want zonnepanelenhouders voldoen aan het duurzaamheids criterium en het Hof van Justitie heeft al duidelijk gemaakt dat zij btw-ondernemers zijn.⁶¹ Echter de nieuwe soort potentiële ondernemers, zoals bloggers/vloggers, hebben uiteindelijk niet veel aan deze algemene informatie die de Belastingdienst op zijn website geeft. De informatievoorziening op de website van de Belastingdienst laat op dit punt te wensen over en schept op het gebied van het btw-ondernemerschap binnen de internetconomie niet veel duidelijkheid en rechtszekerzekerheid. Hoe moeilijk het ook is, het is wenselijk dat de Belastingdienst zijn standpunt met betrekking tot de activiteiten op social media duidelijk en transparant maakt.

5.3 Problemen voor bloggers/vloggers

Ondernemers in de beroepen waarin de vertaling van de wettelijke voorschriften naar de praktijk reeds uitgevochten is (bijvoorbeeld een schilder of een bakker en tegenwoordig dus ook een zonnepanelenhouder) zullen niet lang wachten met de registratie als btw-ondernemer. Doorgaans begrijpen zij de regels (deze zijn helder) en ze zien ook de voordelen van het btw-ondernemerschap zoals het recht op aftrek van voorbelasting op de ingekochte goederen en diensten. Voor nieuwe beroepen ligt dit vaak anders.

Het is de eigen verantwoordelijkheid van een blogger/vlogger om zich als ondernemer te registreren en de juiste aangifte te doen. Verkeerde handeling kan tot forse naheffing leiden. Echter, op basis van hetgeen in de vorige hoofdstukken besproken is, kan de conclusie getrokken worden dat het voor een (beginnende) blogger/vlogger niet altijd eenvoudig is om de eigen btw-positie op het juiste moment te onderkennen en daarop actie te ondernemen. Het vereist in ieder geval een actieve zoektocht naar een antwoord op de vraag: "Ben ik een ondernemer?" Na even zoeken en het invoeren van de juiste

⁵⁹https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/prive/werk_en_inkomen/internetconomie/internetconomie-deeleconomie/internetconomie-deeleconomie

⁶⁰ Nota bene bevat de website ook de subtitels specifiek bedoeld voor particulieren die een huis of gereedschap verhuren of een auto delen, maar geen specifieke voor social media activiteiten informatie .

⁶¹ HvJ 20 juni 2013, zaak C-219/12 (Fuchs), Jur. 2013

zoektermen in de zoekbalk van de website van de Belastingdienst zou een blogger/vlogger wellicht op het onderdeel van de website kunnen komen met de titel: “Uw activiteiten op internet: hobby of onderneming?”. Hierdoor kan hij of zij erachter komen dat het verrichten van bepaalde activiteiten tot het btw-ondernemerschap leidt. De informatie is echter zo beknopt dat zonder uitgebreider onderzoek de blogger/vlogger nog steeds geen duidelijk beeld heeft van de eigen fiscale positie en daarmee gepaard gaande verplichtingen. De administratieve handelingen zoals het vaststellen van belastbare feiten, het berekenen van verschuldigde belasting (met name wanneer zaken gedaan wordt met buitenlandse affiliate netwerken), het bepalen van het recht op aftrek en überhaupt weten dat misschien de KOR-vrijstelling van toepassing is, vereist de nodige kennis. Dit brengt vaak de noodzaak met zich mee om professionele hulp in te schakelen. Dit zou evenzeer een reden kunnen zijn dat de beginnende bloggers/vloggers hierdoor afgeschrikt worden en dientengevolge ofwel met hun activiteiten stoppen, ofwel wachten met de registratie tot het inkomen dusdanig hoog is dat de kosten van een adviseur niet exorbitant lijken ten opzichte van de opbrengsten. Tevens is de maatschappelijke erkenning dat de Belastingdienst niet alleen een instituut is dat zich bezighoudt met het incasseren van belastingen, maar ook een nuttige bron van informatie kan zijn, nog steeds in ontwikkeling. “Het gebeurt vandaag de dag nog veel te weinig dat zelfstandigen, influencers of hippe Instagrammers de Belastingdienst raadplegen voor waardevolle informatie die deze doelgroep helpt met al hun fiscale vraagstukken. Het is een organisatie die zich in de laatste jaren positief heeft ontwikkeld, zeker gericht op deze relatief nieuwe doelgroep en dat is natuurlijk wel eens anders geweest.”⁶²

6. Oplossingen

6.1 Nieuwe KOR

Vanuit het perspectief van een (beginnende) blogger/vlogger is de per 1 januari 2020 in werking getreden kleineondernemersregeling (KOR) zeker een hele positieve ontwikkeling. De nieuwe KOR is een facultatieve omzet gerelateerde vrijstellingsregeling van omzetbelasting. Ondernemers met een omzet (exclusief btw) niet hoger dan 20.000 euro in een kalenderjaar kunnen voor een btw-vrijstelling kiezen. Wanneer een ondernemer daarvoor kiest, hoeft hij geen btw-aangifte te doen en is hij ontheven van de daarbij horende administratieve verplichtingen inclusief facturering. Op deze regeling geldt een uitzondering, namelijk wanneer de btw naar de kleine ondernemer wordt verlegd, dan is hij wel btw verschuldigd en dient hij btw-aangifte te doen. Om gebruik te kunnen maken van deze regeling dient de ondernemer zich eerst bij de Belastingdienst te registreren en vervolgens een verzoek te doen om toepassing van de vrijstelling. De keuze voor de vrijstelling geldt voor drie jaar. Dat geeft zeker een beginnende ondernemer voldoende tijd om te testen of de onderneming overlevingskansen heeft. Daarbij creëert het voor bloggers/vloggers die de aan het btw-ondernemerschap gekoppelde administratieve verplichtingen als een obstakel beschouwen een safe haven. Zolang zij met hun omzet onder de limiet van 20.000 euro blijven, lopen zij geen fiscale risico's en dragen zij tevens geen kosten voor het voldoen aan de administratieve

⁶² <https://www.emerce.nl/achtergrond/hoe-belastingdienst-jaagt-influenceminded-nederland>

verplichtingen.⁶³ Omdat bloggers/vloggers hun inkomen voor de Inkomstenbelasting moeten aangeven zullen zij ongetwijfeld merken wanneer het inkomen uit de activiteiten aanmerkelijk stijgt. Voor de Inkomstenbelasting worden de verdiensten van een blogger/vlogger al snel zichtbaar. De betalingen voor affiliate marketing worden namelijk op de bankrekening van een blogger/vlogger overgemaakt. Verder zijn de bedrijven die een blogger/vlogger (eenmalig) inzetten voor promotie van een dienst of een product tegenwoordig verplicht om dat met opgaaf IB47 aan de Belastingdienst te melden. Hierdoor worden de activiteiten van een blogger/vlogger via deze door derden verstrekte informatie door de Belastingdienst opgemerkt. Ervan uitgaand dat de interne informatie-uitwisseling tussen verschillende afdelingen van de Belastingdienst goed verloopt, zal dit doorwerken in de controle voor de btw.

De invoering van de omzet gerelateerde vrijstelling heeft ook voordelen voor de Belastingdienst. De toename van het aantal kleine ondernemers zorgde onder de oude KOR tot steeds hogere uitvoeringskosten voor de Belastingdienst. De nieuwe regeling leidt ertoe dat de heffing van kleine ondernemers een stuk eenvoudiger wordt, onder andere omdat (handmatige) (her)berekeningen, die nodig waren voor de toepassing van de degressieve vermindering, kwamen te vervallen. De Belastingdienst moet nog steeds de registratie van de nieuwe ondernemers verwerken en controleren of er aan de voorwaarden van de vrijstelling (met name de omzetgrens) voldaan wordt, maar met gebruik van de steekproef zou dit effectiever en minder arbeidsintensief kunnen geschieden. Dankzij deze vrijstelling zullen de in het grijze gebied opererende bloggers/vloggers naar mijn mening sneller naar voren komen en zich vrijwillig registreren. Dat zorgt voor besparingen op de opsporings- en/of naheffingskosten.

De nieuwe KOR heeft zeker een positieve werking, maar het is te vergelijken met een pijnstillertje bij hoofdpijn. Het verzacht de klachten maar neemt de oorzaak van de pijn niet weg. Wanneer de omzet van een blogger/vlogger boven de voorgeschreven limiet komt, wordt de eerder besproken problematiek met alle genoemde onduidelijkheid en complexiteit weer relevant. Daarom is mijns inziens nog een (aanvullende) oplossing aan te bevelen.

6.2 Nog meer transparantie

Ongetwijfeld heeft de Belastingdienst in de afgelopen jaren extra ervaring met de interneteconomie in het algemeen en met activiteiten van een bloggers/vlogger (influencers) in het bijzonder opgedaan. Het brede concept van het btw-ondernemerschap zorgt er echter voor dat enerzijds veel meer particulieren die diensten aan andere particulieren en/of bedrijven verrichten (C2C en C2B) als ondernemer worden beschouwd (en dus onder de registratieplicht vallen) en dat anderzijds de potentiële ondernemers vaak niet weten of niet willen weten dat ze btw-belastingplichtig zijn en dat zij eventueel van de voordelen van de nieuwe KOR kunnen profiteren. Ten gevolge hiervan wordt de Belastingdienst overspoeld door extra registraties die gecontroleerd, in het systeem verwerkt en vervolgens gemonitord

⁶³ Per saldo leidt de verandering van de huidige KOR in de nieuwe KOR tot een vermindering van 35 miljoen euro aan de administratieve lasten voor ondernemers

moeten worden. Daarnaast zitten de bloggers/vloggers nog steeds in onzekerheid. Deze onzekerheid van (beginnende) bloggers/vloggers vloeit voort uit het feit dat:

- zij door het gebrek aan voldoende informatie niet weten dat zij op een bepaald moment als btw-ondernemer worden beschouwd met als gevolg een mogelijke forse naheffing en/of
- zij niet weten dat dankzij de nieuwe KOR de administratieve lasten (in ieder geval in de beginfase met een lage omzet) minimaal zijn en zich beperken tot de registratie en het in de gaten houden wanneer de omzet zodanig stijgt dat de KOR komt te vervallen en/of
- zij de Belastingdienst nog steeds alleen als een soort “incassobureau” zien en niet als gesprekspartner en een bron van informatie; ten gevolge hiervan blijven zij in het grijze gebied opereren en/of
- zij verwachten dat de omzet hoger wordt en ze zich realiseren dat zij uiteindelijk niet ontkomen aan de btw-regels maar, omdat deze regels te onduidelijk en ingewikkeld zijn, nemen zij het risico, zo lang het niet loont om een adviseur in te schakelen.

Het idee om het btw-systeem, welke haar oorsprong heeft in de traditionele economie, compleet te vervangen door een gemoderniseerd systeem (een systeem dat meegaat met de snelle ontwikkelingen in het digitale tijdperk) klinkt verleidelijk, maar lijkt op dit moment een utopie te zijn. Wij moeten dus roeien met de riemen die wij hebben. De nieuwe KOR is zeker een handig middel om het grijze gebied tussen de hobby en het ondernemerschap van bloggers/vloggers te verkleinen.

In de afgelopen jaren heeft de Belastingdienst meer instrumenten in handen gekregen om de (potentiele) ondernemers tussen de actieve bloggers/vloggers op te sporen. De digitale platforms worden steeds meer aangewend als informatiebron en via platformfictie betrokken in de fiscaliteit. De opdrachtgevers worden verplicht om de Belastingdienst in te lichten over de eenmalige (promotie) transacties met social mediagebruikers. Ter versterking van deze ontwikkelingen zou ik willen pleiten voor een bredere informatiecampagne specifiek gericht op de steeds groeiende groep van bloggers/vloggers. De lopende KOR-campagne maakt naar mijn mening niet voldoende duidelijk dat deze regeling ook voor bloggers/vloggers van toepassing is. Daarbij zou een uitgewerkt openbaar handboek voor deze groep zeker niet overbodig zijn. Het zou niet alleen het standpunt van de Belastingdienst ten aanzien van fiscale behandeling van de activiteiten van bloggers/vloggers verduidelijken, maar ook de tijd die moet worden geïnvesteerd in de voorlichting van individuele gevallen verminderen. Voor de bloggers/vloggers zou het meer duidelijkheid scheppen en het zou mogelijk de attitude tegenover de Belastingdienst kunnen verbeteren. Het past in ieder geval in de spirit van het huidige handhavingsbeleid waar de belastingplichtigen goed geïnformeerd en daardoor compliant zijn.

6.3 Het laatste woord heeft de rechter

De geschiedenis van de omzetbelasting binnen de EU laat zien dat de onduidelijkheden in de werking en interpretatie van btw-regels pas weg zijn als de nationale Hoge Rechter en/of het Hof van Justitie hun oordeel hebben uitgesproken. Meestal zijn er meerdere uitspraken nodig voordat er een gezamenlijke en dus duidelijke uitleg van de regels komt. Het Europese btw-stelstel is ontstaan in de traditionele economie waar de

bedrijven (en niet de particulieren) de presterende partijen waren. Het is moeilijk te ontkennen dat de economische en technische ontwikkelingen razendsnel gaan en dat de in 1993 uitgedachte regels niet meer vanzelfsprekend van toepassing zijn op de nieuwe economische realiteit en niet altijd simultaan met de gaande veranderingen modificeren. De ontwikkelingen gaan zo snel dat de EU, met inmiddels 27 lidstaten en unanimitieit als regel de voor het nemen van beslissingen in de sfeer van btw, moeilijk kan bijhouden. De EU (gesteund door de OESO) herkent deze trend en probeert de nodige aanpassingen van de regels te implementeren. De focus ligt echter steeds meer op het bestrijden van grootschalige fraude en het inkrimpen van de VAT-gap dan op het moderniseren van het btw-systeem. Als resultaat van deze paradoxale situatie hebben wij momenteel te maken met een zogenoemde 'lappendeken van regels' die naar mijn mening de groei van de nieuwe interneteconomie niet per se tegenhoudt, maar zeker belemmert.

Dat geldt eens te meer voor de activiteiten van de (beginnende) bloggers/vloggers die op de rand van hobby en het ondernemerschap opereren en vaak snel als btw-ondernemer worden gezien. Of de Belastingdienst daar blij mee moet zijn, is niet zeker. In de ideale fiscale wereld (waar efficiëntie doorslaggevend is) zou naar mijn mening het door particulieren via internet gegenereerde inkomen enkel via de Inkomstenbelasting belast moeten worden zodat de Belastingdienst zijn middelen en mankracht kan inzetten voor het opsporen en belasten van de "echte" ondernemers. Dat is echter alleen mogelijk indien het neutraliteitsbeginsel minder streng werd toegepast en niet opgerekt wordt naar omstreden gevallen die slechts een gering inkomen genereren en wiens doel het niet is om ondernemer te worden. Een indicatieve minimum inkomensgrens voor het aanmerken van deze particulieren als btw-ondernemers zou ik (en wellicht ook de desbetreffende bloggers/vloggers) beslist als een duidelijke handhavingsrichtlijn beschouwen en behartigen. Ik ben er niet tegen om de grote verdiemers (influencers die overduidelijk belastbare economische activiteiten verrichten en zonder twijfel een bedrijf hebben), met btw te belasten. Wellicht vinden zij het met hun inkomen zelfs niet erg om een belastingadviseur en/of accountant in te schakelen als ze van de voordelen van het ondernemerschap kunnen profiteren. Zij moeten alleen op de hoogte worden gebracht van deze mogelijkheden.

Een minder strenge toepassing van de definitie van btw-ondernemer, met name van het criterium duurzaamheid en het neutraliteitsbeginsel, zou enerzijds de Belastingdienst kosten besparen (in ieder geval de kosten van de registratie en controle) en anderzijds de social media gebruikers meer zekerheid geven. De Europese wetgever en het Hof van Justitie hebben tot nu toe geen specifiek op de digitale Consumer 2 Business relaties gerichte standpunten ingenomen. De tijd gaat leren of (ook gezien de nieuwe ontwikkelingen in de toepassing van de Mediawet) de activiteiten van bloggers/vloggers (nog steeds) onder btw-sfeer zullen vallen. Hopelijk worden in elk geval de nieuwe ontwikkelingen conform de huidige handhavingsstrategie van de Belastingdienst luid en duidelijk bekendgemaakt. Wellicht is het efficiënter om, althans zo lang de desbetreffende fiscale regels nog niet volkomen helder zijn, inkomsten van bloggers/vloggers alleen in de Inkomstenbelasting te betrekken, tenzij overduidelijk sprake is van ondernemerschap.

7. Conclusie

In de inleiding heb ik de volgende vraag geformuleerd:

Waarom was/is het zo moeilijk om de fiscale regels te definiëren en ze op de activiteiten van de social media gebruikers toe te passen en is er in de afgelopen vier jaar iets veranderd waardoor het handhavingsprobleem verholpen is?

Uit de in de vorige hoofdstukken geanalyseerde aspecten blijkt dat er veel onduidelijkheid bestaat rondom de vraag wanneer een blogger/vlogger buiten de hobby-sfeer opereert en hoe zijn/haar activiteiten fiscaal beoordeeld moeten worden. Dat leidt tot onzekerheid en gebrek aan duidelijke informatie. De huidige ontwikkelingen, zoals de nieuwe KOR en de nieuwe, op transparantie, dialoog en brede informatievoorziening gebaseerde handhavingsstrategie van de Belastingdienst, zijn zeker positief en welkom. Zij maken het makkelijker voor kleine ondernemers (beginnende bloggers/vloggers) die de omzetgrens van 20.000 euro niet overschrijden. Er is echter werk aan de winkel om een duidelijke fiscale benadering van de activiteiten op social media te formuleren. Wellicht zal in de toekomst de Europese rechter hieraan zijn bijdrage leveren.

De problemen met het waarborgen van de fiscale regels in de dynamische Internet economie staan duidelijk op de agenda van de Belastingdienst. Er is al een aantal stappen richting verbetering van de situatie gezet, maar mijns inziens zijn wij er nog lang niet. De bloggers/vloggers enerzijds en de Belastingdienst anderzijds zijn zeker gebaat bij een betere voorlichting en meer transparantie met betrekking tot het huidige standpunt van de Belastingdienst.

Literatuurlijst

Jurisprudentie

- HvJ 5 februari 1981, zaak C-154/80 (Coeperatieve Aardappelenbewaarplaats), Jur. 1981
- HvJ 1 april 1982, zaak C-89/81 (Hong-Kong), BNB 1982/311
- HR 25 januari 1984, zaak 22 224, BNB 1984/90
- HvJ 26 maart 1987, zaak 235/85 (Commissie tegen Nederland), Jur. 1987
- HvJ 03-03-1994, zaak C-16/93 (Tolsma), BNB 1994/271
- HvJ 14 februari 1985, zaak 268/83 (Rompelman), BNB 1985/315
- HvJ 23 november 1988, zaak C-230/87 (Naturally Yours), Jur. 1988
- HvJ 19-07-2012, zaak C-263/1 (Redlihs), Jur. 2012
- HvJ 23 maart 2006, zaak C-210/04 (FCE Bank), BNB 2006/184
- HvJ 29 oktober 2009, zaak C-246/08 (Commissie tegen Finland), BNB 2010/94
- HvJ 20 juni 2013, zaak C-219/12 (Fuchs), Jur. 2013
- HvJ 19 december 2019, zaak C-390/18 (Airbnb Ierland), ECLI:EU:C:2019:1112
- HvJ EU, 03-12-2020, zaak C-62/19 (Uber), Jur. 2020
- Conclusie A-G Sir Gordon Slynn 28 oktober 1987, 102/86 (Appel and Pear Development Council), Jur. 1988, 01443

Wet- en regelgeving

Wet OB1968

Btw-richtlijn: Richtlijn 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (gewijzigd bij Richtlijn 2008/8/EG van de Raad)

Btw-uitvoeringsverordening: Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde Besluit van 5 december 2005, 'vrijstelling diensten door componisten, schrijvers en journalisten', nr. CPP2005/760M.

Boeken en artikels

J. Bijl en A. Sanders: "Bloggen en vloggen: #btw?", BtwBrief 2016/93

A.H.J. de Boer "Influencers en de omzetbelasting", 2019

E. Van Hilten en W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, 16e druk, pag. 150

C. Renkers, "Ondernemersbegrip in de deeleconomie: Eerlijk zullen we alles delen?", Btwbrief 2017/68

Overige bronnen

- 'Belastingdienst worstelt met interneteconomie': NOS Nieuws, 6 September 2016; <https://nos.nl/artikel/2130175-belastingdienst-worstelt-met-interneteconomie>
- 'De meeste influencers verdienen minder dan je denkt', AD 22 juni 2018, ad.nl.
- Handhavingsbeleid Belastingdienst 2016
- Handhavingsbrief 2018, Dienstverlening, toezicht en opsporing, Belastingdienst
- 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 final, 7 april 2016 (Het Btw-actieplan).
- The Seoul Declaration for the Future of the Internet Economy, Ministerial session, OESO, 18 juni 2008, beschikbaar via: www.oecd.org/internet/consumerpolicy/40839436.pdf.
- 'Zo veel verdien je in Nederland als YouTuber', NOS Nieuws 8 juli 2017, nos.nl
- NRC Handelsblad 30 maart 2017, nrc.nl & L. de Corte.
- <https://www.rekenkamer.nl/publicaties/rapporten/2016/11/30/handhavingsbeleid-belastingdienst>
- Verkenning Interneteconomie, Handhavingsagenda 2016-2, Expertisecentrum Handhaving, 17 mei 2016, p. 18.
- <https://btwjurisprudentie.nl/affiliate-marketing-en-btw>
- https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/tarieven_en_vrijstellingen/vrijstellingen/vrijstelling_voor_componisten_schrijvers_cartoonisten_en_journalisten
- https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/prive/werk_en_inkomen/interneteconomie/interneteconomie-deeleconomie/interneteconomie-deeleconomie
- <https://www.emerce.nl/achtergrond/hoe-belastingdienst-jaagt-influenceminded-nederland>
- <https://www.rtlnieuws.nl/economie/artikel/5195398/airbnb-rechtszaken-hoge-raad-kamerverhuur-belastingen> (betreft de uitspraak HR van 6 november 2020, <http://deeplink.rechtspraak.nl/uitspraak?id=ECLI:NL:HR:2020:1741>)
- <https://support.google.com/adsense/answer/1709858>