

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM
Erasmus School of Economics
Bachelorscriptie Fiscale Economie

Inkomsten uit de game-industrie

Student: Davy Lekx

Studentnummer: 417248

Begeleider: André Brits

Beoordelaar: Jelle van der Berg

Tweede beoordelaar:

1-7-2018

Inhoud

1.	Inleiding.....	3
1.1	Het onderzoek.....	4
1.2	De relevantie.....	4
2.	Inkomstenbronnen.....	5
2.1	Inkomsten uit streamen	5
2.1.1	Affiliate en Partner programma.....	5
2.1.2	Donaties.....	6
2.2	Prijzengeld uit toernooien	6
2.3	Inkomsten uit Lootboxen.....	7
2.4	Samenvattend	8
3.	Relevante wetteksten.....	9
3.1	Inkomstenbelasting.....	9
3.1.1	Winst uit onderneming	10
3.1.2	Inkomsten uit arbeid.....	10
3.1.3	Resultaat overige werkzaamheden	11
3.1.4	Bezittingen in box 3.....	11
3.2	Loonbelasting	12
3.2.1	Dienstbetrekking	12
3.2.2	Loon.....	12
3.3	Omzetbelasting.....	13
3.3.1	De ondernemer	13
3.3.2	De dienst.....	14
3.3.3	Overige bepaling	14
3.4	Schenkbelasting.....	14
3.5	Kansspelbelasting.....	15
3.6	Samenvattend	15
4.	Relevante jurisprudentie.....	16
4.1	De Inkomstenbelasting	16
4.1.1	Bron van inkomen	16
4.1.2	Ondernemer voor de inkomstenbelasting.....	17
4.2	De loonbelasting.....	19
4.2.1	Het Gouden Kooi-arrest	20
4.2.2	Bonusuitkering	20

4.3 De omzetbelasting	20
4.3.1 Criteria voor het ondernemersbegrip in de omzetbelasting	21
4.3.2 Geen directe tegenprestatie voor dienst.....	22
4.3.3 Prijzengeld in de omzetbelasting.....	23
4.4 Samenvattend	23
5. De heffing.....	24
5.1 De casus.....	24
5.2 Het inkomen uit streamen.....	24
5.2.1 Streamen voor de Inkomstenbelasting.....	25
5.2.2 Streaminkomsten in de schenkbelasting.....	29
5.2.3 Streaminkomsten binnen de omzetbelasting	29
5.3 Het inkomen uit prijzengeld	30
5.3.1 Namens een organisatie.....	31
5.3.2 Als ondernemer	31
5.3.3 Als amateur.....	32
5.4 Het inkomen uit lootcrates	32
5.4.1 Zelf de lootcrates openmaken.....	32
5.4.2 Doorverkopen van de lootcrates	33
5.5 Samenvattend	34
6. Conclusie	35
7. Bronnenlijst:	36

1. Inleiding

Gamen is tegenwoordig hetgeen waar vooral jongeren hun vrije tijd aan besteden. Spelcomputers zoals de PlayStation of Xbox zijn in bijna elk huishouden met kinderen terug te vinden. Daarnaast is er de mogelijkheid om games te spelen op een computer, telefoon of tablet. Vroeger was dat wel anders. Een van de eerste spelcomputers die uitgebracht is, was van de Atari Incorporation. In 1975 werd de game Pong uitgebracht op de spelcomputer. De spelcomputer werd op de televisie aangesloten. Het spel Pong wordt gespeeld tegen de computer en lijkt erg op tafeltennis. De naam is afgeleid van pingpong¹. Na Pong volgde er meer games die op spelcomputers gespeeld konden worden. Iedereen is wel bekend met verschillende spellen zoals Mario, Tetris, Snake of Pacman. De eerste games werden allemaal tegen de computer gespeeld. Vanaf de jaren 90 volgden games waar er tegen andere spelers gespeeld kon worden. Een bekende reeks van games waarin speler tegen speler centraal staat is Call of Duty. In 2003 werd de eerste multiplayer versie van de game uitgebracht, waar er in teams tegen elkaar gespeeld werd. De mogelijkheid om tegen elkaar te spelen, zorgt ervoor dat mensen graag willen winnen en laten zien dat ze de beste zijn. De competitie tussen verschillende teams begon al snel op een competitie te lijken. Tegenwoordig worden er door de spelmakers ook echte toernooien georganiseerd. In Augustus van 2018 staat er een toernooi gepland voor de laatste versie van Call of Duty. Er zullen 32 teams van overal over de wereld strijden om een prijzenpot van anderhalf miljoen dollar².

Dat er zoveel geld verdient kan worden met het gamen is een trend van de afgelopen jaren. Het jaar 2012 kan benoemd worden tot het jaar van de E-sports. Dit is het jaar waarin deze “Electronic Sports” enorm groeide. Hoewel het gamen niet vergeleken kan worden met het beoefenen van een sport, heeft het vele overeenkomsten. Vaak worden er in teams tegen elkaar gestreden om de meeste punten te scoren. Vandaar dat de naam E-sports vaak gebruikt wordt en hierdoor worden veel begrippen ook hun “E-“ versie hebben. Hierbij kan gedacht worden aan E-sporter en E-divisie. De E-divisie is een competitie binnen de game FIFA, waarin verschillende gamers tegen elkaar strijden. Deze game-wedstrijden worden uitgezonden op verschillende websites. Een van de populairste websites hiervoor is Twitch. Naast de mogelijkheid om grote toernooien te bekijken, is er de mogelijkheid om de gameplay van mede-gamers te bekijken³. Een Nederlands voorbeeld van zo’n streamer is Jord van Geldere. Jord, die op Twitch bekend staat onder de naam Ibiza, verdient volgens zichzelf beter dan een gemiddeld HBO-salaris. Zijn inkomsten komen uit de abonnement opties op zijn kanaal, maar ook de mogelijkheid om geld aan hem te doneren. Daarnaast is hij lid van een organisatie waarvoor hij speelt. De organisatie betaalt hem salaris en voor dat salaris doet hij aan toernooien mee voor Team Liquid. Laatst deed hij mee aan een toernooi in Kiev, waar een prijzenpot van €100.000 werd verdeeld⁴. Jord is een van de Nederlandse voorbeelden dat er tegenwoordig echt goed geld te verdienen is met gamen.

¹ <https://nl.wikipedia.org/wiki/Pong>

² https://www.callofduty.com/esports/story/2018-04/CWLSeattle_Recap

³ <https://www.forbes.com/sites/insertcoin/2012/12/20/2012-the-year-of-esports/#328c747a7e11>

⁴ <https://vicemoney.nl/2018/04/17/zo-verdien-je-tonnen-door-te-gamen/>

1.1 Het onderzoek

In dit onderzoek wordt onderzocht in hoeverre de huidige fiscale wetgeving van toepassing is op inkomsten uit de game-industrie. De inkomsten die daarin meegenomen zullen worden in dit onderzoek zijn de inkomsten van streamers, het winnen van prijzengeld en het verdienen van geld door lootcrates in bepaalde games. De inkomsten die gamers hebben voor het promoten van goederen/diensten worden niet behandeld in deze scriptie. Salaris wat door een organisatie betaald wordt, zal onder een dienstbetrekking vallen. Dat inkomen wordt via de loonbelasting en inkomstenbelasting belast. Hiervoor gelden vaak verschillende contracten en voorbeelden waardoor er geen algemeen beeld geschetst kan worden. In het eerste hoofdstuk worden de inkomstenbronnen uitgelicht. Daarna volgt een theoretisch kader van fiscale wetgeving en jurisprudentie die van toepassing is op de inkomstenbronnen. In het daaropvolgende hoofdstuk worden de inkomstenbronnen aan de huidige wetgeving getoetst. Daarna beantwoord ik als volgt geformuleerde hoofdvraag: “Hoe dienen inkomsten gegenereerd door het spelen van games fiscaal behandeld te worden” in het concluderende hoofdstuk.

1.2 De relevantie

De gehele game-industrie is een groeiende industrie. De kijkersaantallen op de website Twitch is hier een goede graadmeter voor. In 2012 haalden de professionele live streamers ongeveer tien tot twintig duizend kijkers⁵. Het record voor aantal gelijktijdige kijkers staat inmiddels op ongeveer 650.000 mensen⁶. Dit is het record voor iemand die zijn eigen game streamt. Het record voor gelijktijdige kijkers naar de wereldkampioenschappen ligt veel hoger. De precieze aantallen hiervoor zijn niet bekend. Deze uitzendingen worden vaak in verschillende talen op verschillende kanalen weergegeven, waardoor het totaal aantal kijkers verdeeld is over meerdere kanalen. Het is mijn verwachting dat deze cijfers alleen maar zullen toenemen. Waardoor er meerdere mensen ook zelf gaan beginnen met streamen en dus ook een inkomen genereren. Een groot deel van de inkomsten van een livestreamer komen voort uit de donaties. Binnen YouTube en Twitch is er een discussie ontstaan over het doneren. Jonge kinderen geven hun zakgeld uit aan een streamer die genoeg geld verdient zonder de donaties, maar de kinderen krijgen aandacht en zijn daar vatbaar voor. Uit een interview met Mathia Koolhout, livestreamer op Twitch, en Paul Goudsmit, Youtuber, komt naar voren dat dit soort donaties eigenlijk onwenselijk zijn en dat ouders meer toezicht moeten houden op de uitgave van de jonge kinderen. Daarnaast zijn de personen die dit soort donaties ontvangen niet bewust van het mogelijk belastbaar feit wat achter deze inkomsten schuilt⁷. Een deel van mijn onderzoek omvat het onderzoeken van de huidige wetgeving en jurisprudentie en het bekijken of deze wetgeving van toepassing is op dit soort inkomsten. Wanneer de wetgeving tekort schiet om deze inkomsten te belasten dient er misschien een wetsaanpassing te komen.

⁵ <https://www.forbes.com/sites/insertcoin/2012/12/20/2012-the-year-of-esports/#328c747a7e11>

⁶ <https://www.engadget.com/2018/03/15/ninja-drake-twitch/>

⁷ <https://www.telegraaf.nl/video/2316692/ouders-pas-op-game-meisje-over-absurde-donaties-van-kinderen>

2. Inkomstenbronnen

Voordat ik de fiscale gevolgen ga behandelen werk ik eerst uit wat de verschillende inkomstenbronnen zijn. In dit hoofdstuk volgt een zo uitgebreid mogelijk beeld van de inkomsten uit de game-industrie. Het onderzoek beperkt zich tot de inkomsten uit live streamen, inkomsten uit prijzengeld en de inkomsten uit lootcrates. Na het bepalen van de belastingobjecten zal er in volgende hoofdstukken gekeken worden na de wetgeving, jurisprudentie en belastingheffing.

2.1 Inkomsten uit streamen

Tegenwoordig is iedereen wel bekend met YouTube, de site waarop iedereen video's kan uploaden over elk willekeurig onderwerp. Deze video's worden vooraf opgenomen en daarna tot een mooie video bewerkt. Live streamen werkt echter anders. De opzet is ongeveer gelijk, maar door het live streamen laat je iedereen meekijken met wat je precies op dat moment doet. Een nadeel hiervan is dat fouten die gemaakt worden door iedereen gezien worden, daartegenover staan de voordelen van live streamen. Tijdens het live streamen is er interactie mogelijk tussen de persoon die streamt, voortaan de streamer, en de personen die naar de stream kijken. Live streamen is mogelijk op YouTube, maar de bekendste live stream site is twitch.tv. De website Twitch is speciaal ingericht voor het live streamen van games. Er zijn meerdere mogelijkheden om geld te verdienen op de website van Twitch.

2.1.1 Affiliate en Partner programma

De website van Twitch is vrij toegankelijk voor zowel de kijkers als de streamers, toch dient de website geld er verdienen om servers draaiende te houden. Wanneer je op Twitch streamt, accepteer je dat Twitch kijkers van jouw kanaal advertenties mag laten zien. Dit is een manier voor Twitch om inkomen te genereren. Daarnaast heeft Twitch een Affiliate- en een Partner programma voor streamers. De eisen om mee te doen aan het Affiliate programma zijn makkelijk haalbaar voor iedereen die het streamen serieus neemt. Wanneer er deelgenomen wordt aan het Affiliate programma ontstaat er de mogelijkheid voor viewers om te abonneren op het kanaal. De opbrengst van de abonnementen wordt gedeeld met Twitch zelf. Er zijn mogelijkheden op Twitch om voor 5, 10 of 25 dollar per maand te abonneren. Waarbij de streamer 50% krijgt van de opbrengsten.

Daarnaast is er de mogelijkheid om op Twitch zogeheten Bits te kopen. Met deze Bits is er de mogelijkheid om de streamer te steunen doormiddel van een donatie van Bits. Twitch vraagt een hogere prijs voor de bits dan die zij betalen aan de streamer. Hierdoor verdient de website Twitch geld voor het onderhouden van de site. Zowel de inkomsten van de abonnementen en de Bits worden uitbetaald door Twitch. De uitbetaling is geregeld volgens een overeenkomst tussen de streamer en Twitch⁸. Wanneer er deelgenomen wordt aan het Affiliate programma kan er dus geld verdiend worden met live streamen. Het Partner programma heeft voor de streamer wat gunstigere regels over de betaling, maar voor de uitwerking van het contract heeft het geen invloed. Een Partner krijgt bijvoorbeeld tot 70% van de opbrengsten uit abonnementen en heeft wat meer opties op de website zelf⁹.

⁸ <https://www.twitch.tv/p/legal/affiliate-agreement/>

⁹ <https://www.twitch.tv/p/partners/>

2.1.2 Donaties

Naast het inkomen wat direct door Twitch betaald wordt, verdienen streamers ook geld doormiddel van donaties op hun kanaal. Op bijna elk kanaal wat lid is van het Affiliate programma staat een verwijzing naar een website waar je geld kan doneren aan de streamer. Wanneer er geld gedoneerd wordt, verschijnt een bepaalde pop-up op het scherm te zien, waar het bedrag en de naam van de donateur staat en mogelijk een bericht die de donateur heeft bijgevoegd aan de donatie. Zulke donaties kunnen hoog oplopen. Marcella de Bie geeft in een interview aan dat de hoogste eenmalige donatie die zij ooit heeft gehad €1800,- is¹⁰. Een donatie van €1800 is natuurlijk een uitzonderlijk geval, maar veel kleine donaties van een paar euro vormen maandelijks zeker een goed inkomen. Internationaal gezien wordt er veel meer geld gedoneerd. League of Legends streamer Michael ‘Imaqtpie’ Santana verdient door het live streamen jaarlijks ongeveer twee miljoen dollar. Imaqtpie is daarmee een van de grootste streamers ter wereld, die door 10 uur lang per dag achter zijn computer een vermogen binnenhaalt¹¹. Miljoenen worden er nog niet verdiend in Nederland, maar de Nederlandse streamster RoyalPuck krijgt soms ook flinke donaties. Een viewer had een verrassing belooft voor de eerstvolgende stream en doneerde op dat moment €200,-¹². Een donatie van zo’n soort bedrag brengt een reactie teweeg bij zowel de streamer als de chat. Die in dit geval riepen dat een donatie van €201,- dan ook mogelijk was. Een andere viewer doneerde daarna €201,-¹³. Binnen Nederlandse streamers zijn dit bijzondere situaties, maar het schetst wel het beeld dat er een goed maandsalaris te verdienen is aan de combinatie van abonnementen en donaties.

2.2 Prijzengeld uit toernooien

In steeds meer games worden competities gehouden tussen teams om te strijden voor prijzengeld. Zulke toernooien worden georganiseerd op LAN-party’s¹⁴, maar er worden ook online toernooien georganiseerd. Bekende LAN-party’s in Nederland zijn bijvoorbeeld The Party¹⁵ en The Reality¹⁶. Op dit soort LAN-party’s, waar ongeveer 1500 gamers een weekend lang verzamelen, worden voor verschillende games toernooien georganiseerd. Het prijzengeld voor deze toernooien is vergeleken met de absolute top een kleinigheidje. De eerste prijs in een bepaalde game levert ongeveer €1000,- op. Daarnaast worden er vaak toetsenboorden, muizen of andere onderdelen voor een computer als prijs uitgekeerd. Aan deze toernooien doen vaak teams mee die uitkomen voor een bepaalde organisatie. De spelers van zo’n organisatie krijgen een kleine vergoeding om te spelen voor die organisatie en het prijzengeld vormt dan vaak een bonus bovenop het salaris. Naast deze semiprofessionele gamers zijn er ook vriendenteams die deelnemen aan een competitie. Voor deze amateurs is het winnen van prijzengeld een leuke bijkomstigheid tijdens een weekend gamen.

¹⁰ <https://vicemoney.nl/2017/11/09/hoe-je-geld-kan-verdienen-met-games-streamen/>

¹¹ <https://www.rollingstone.com/glixel/news/meet-imaqtpie-the-worlds-best-league-streamer-w473364>

¹² <https://clips.twitch.tv/ToughAmazonianAlligatorHassanChop>

¹³ <https://clips.twitch.tv/IntelligentStrongWaffleHotPokket>

¹⁴ Een LAN-party is een evenement waar gamers bij elkaar komen om met zijn allen een weekend lang te gamen. Dit soort LAN-party’s worden gehouden in bijvoorbeeld het beursgebouw in Eindhoven of in de TT-hallen in Assen. De toernooien die gespeeld worden zijn alleen toegankelijk voor mensen met een ticket van het evenement.

¹⁵ <https://the-party.nl/>

¹⁶ <https://thereality.nl/>

Naast de LAN-party's zijn er ook online toernooien waar verschillende teams tegen elkaar strijden voor prijzengeld. Binnen het spel League of Legends worden bijvoorbeeld elke week toernooien gespeeld voor een prijzenpot van €100,- en de winnaars van een wekelijks toernooi mogen deelnemen aan de maandelijkse finale waar de winnaar €250,- meeneemt. Wanneer alle toernooien door hetzelfde team gewonnen worden is er dus de mogelijkheid om maandelijks €650,- te verdienen. Elke week één avond een paar games spelen voor een redelijke bijverdiensite. Vaak spelen dezelfde semiprofessionele gamers dit soort toernooien om te oefenen voor de grote LAN-party's, maar ook de amateurs kunnen zich inschrijven voor dit soort toernooien¹⁷.

De groeiende populariteit van deze E-sports toernooien is niet onopgemerkt gebleven. Televisiezender Fox Sports besteed tegenwoordig steeds meer aandacht aan het gamen. Het populaire voetbalspel FIFA heeft zijn eigen E-divisie op de televisiezender¹⁸. De bekende voetbalclubs in Nederland nemen een E-sporter in dienst, die de club vertegenwoordigt in de competitie van het voetbalspel. De uitzendingen worden uitgezonden op het kanaal van Fox Sports, maar daarnaast ook op het YouTube kanaal van de E-divisie. Bij de wedstrijden zijn commentatoren aanwezig en wordt de show aan elkaar gepraat door een host. Niet alleen het voetbalspel FIFA heeft een competitie op Fox Sports. Ook het eerder genoemde League of Legends heeft een competitie die uitgezonden wordt bij Fox Sports. In de zogeheten Dutch College League spelen teams van universiteiten, hogescholen en Mbo's uit Nederland tegen elkaar in het Esports House in Rotterdam¹⁹. Doordat er steeds meer aandacht komt voor E-sports groeit ook de interesse van bedrijven om dit soort competities te sponsoren. Steeds meer bedrijven willen hun naam verbinden aan bepaalde E-sports om onder gamers populair te worden. Groeiende interesse in de E-sports en meer sponsoren zullen ervoor zorgen dat het prijzengeld in dit soort toernooien zal toenemen.

2.3 Inkomsten uit Lootboxen

Een nieuwe toevoeging binnen veel games zijn de lootboxen of lootcrates. Dit soort schatkisten kunnen opengemaakt worden door het kopen of vrijspelen van sleutels en van de schatkisten. Veel gamemakers voegen dit soort schatkistjes toe om geld te verdienen. Uit dit soort schatkisten komen bijvoorbeeld wapens of kleding die je in het spel kan toepassen, waardoor je sterker wordt of er leuker uitziet. Sommige games hebben sterke wapens in dit soort schatkisten. Het verkrijgen van zo'n sterk wapen zorgt ervoor dat er makkelijker gewonnen kan worden, hierdoor zullen spelers vaker en meer schatkistjes willen openen. In andere games krijg je bepaalde kleding waardoor je er anders uitziet²⁰. De waarde van de spullen die uit een schatkist wordt verkregen is erg lastig te bepalen, tenzij deze spullen op een losse markt verhandeld kunnen worden.

¹⁷ <https://play.eslgaming.com/leagueoflegends/eu-west/lol/major/go4lol-eu-west/>

¹⁸ <https://www.foxsports.nl/edivisie/>

¹⁹ <http://www.dutchcollegeleague.nl/>

²⁰ <https://nos.nl/artikel/2228041-populaire-games-overtreden-gokregels.html>

Een game waarin deze spullen verhandeld kunnen worden op een externe markt is bijvoorbeeld de game CS:GO. Tijdens het spelen van CS:GO verdient een speler bepaalde schatkisten die hij kan openmaken met sleutels. Deze sleutels worden los verkocht door de maker van de game zelf voor een prijs van \$2.49. Het openmaken van een schatkist gebeurt met enkele visuele effecten om het geheel wat spannender te maken. De meest zeldzame skins hebben een waarde enkele honderden euro's op een externe markt²¹. Sommige websites claimen dat er bepaalde skins meer dan twintig duizend dollar waard zijn. Doordat er een externe markt bestaat voor dit soort skins is er de mogelijkheid om geld te verdienen met het openmaken van schatkisten. De Nederlandse kansspelautoriteit claimt dat deze verhandelbare lootcrates volgens de Nederlandse wetgeving belast zijn voor de kansspelbelasting. De makers van de lootcrates in CS:GO hebben daarom besloten per ingang van 20 juni 2018 de handelsmarkt van de inhoud van de lootboxen te sluiten om een claim van de Nederlandse wetgeving te voorkomen²².

In andere games zijn de spullen die je uit een schatkist verkrijgt niet verhandelbaar op een externe markt. Een voorbeeld hiervan is het al eerder benoemde FIFA. Een populair onderdeel van FIFA is het Ultimate Team. In deze gamemode begin je een eigen club waar je zonder spelers begint. Door het spelen van wedstrijden verdien je een bepaalde munteenheid binnen FIFA. Met deze munten kun je pakjes openen waar spelers inzitten. Deze spelers kunnen op een interne markt weer verhandeld worden tegen diezelfde munteenheid. Daarnaast is er de mogelijkheid om FIFA-punten te kopen. Met deze punten kunnen dezelfde soort pakketten gekocht worden en op dezelfde interne markt verkocht worden²³. Op deze manier is het makkelijk om geld in het spel te stoppen, maar zeldzame spelers kunnen niet op een externe markt verkocht worden om weer geld te verdienen.

2.4 Samenvattend

Binnen de game-industrie zijn er verschillende mogelijkheden om geld te verdienen als gamer. De inkomsten binnen Nederland zijn nog niet schrikbarend groot, maar het is een groeiende markt die steeds vaker de interesse wekt van zowel de televisie als sponsors. Het live streamen van games is voor iedereen een mogelijkheid, zolang de kijkers geïnteresseerd zijn, zijn er mogelijkheden om geld mee te verdienen. Het winnen van prijzengeld in toernooien is alleen weggelegd voor de beste spelers van een bepaalde game. Daarnaast is er de mogelijkheid om met enig geluk geld te verdienen door het open van bepaalde schatkistjes die op een externe markt verhandeld kunnen worden.

²¹ <https://www.lootmarket.com/csgo>

²² <https://gyazo.com/d7c5edb03c7a94ffc24086564346a451> (een schermafbeelding van het nieuwsbericht gepubliceerd door op de handelsmarkt)

²³ <https://www.easports.com/nl/fifa/ultimate-team/beginners-guide-fut>

3. Relevante wetteksten

In het vorige hoofdstuk heb ik de inkomstenbronnen voor mijn onderzoek besproken. Om een duidelijk beeld te schetsen wordt er in het komende en volgende hoofdstuk een beeld geschetst van relevante Nederlandse wetteksten en jurisprudentie. Daarin zullen er enkele begrippen worden toegelicht. Ik schets eerst een beeld voor de inkomstenbelasting, loonbelasting en omzetbelasting. Daarna zal ik ingaan op de schenkbelasting en de kansspelbelasting. Het doel van deze hoofdstukken is het vormen van een theoretisch kader, zodat er in een later hoofdstuk de juiste belastingheffing vastgesteld kan worden. Voor de inkomsten uit streamen zullen we binnen de inkomstenbelasting kijken naar winst uit onderneming en het bijbehorende ondernemersbegrip. Daarnaast kijken we naar het resultaat uit de overige werkzaamheden in het geval dat ondernemerschap ontbreekt voor in de inkomstenbelasting. Daarnaast is het mogelijk dat de streamers onder contract staan bij Twitch waardoor zij onder de loonbelasting vallen. De omzetbelasting kent een ander ondernemersbegrip die ik zal uitwerken. Streamers en handelaren van lootcrates kunnen in de omzetbelasting vallen wanneer zij belast leveren. Een belangrijk gedeelte van het inkomen van streamers vloeit voort uit donaties. Hierom doen we een kleine uitstap naar de schenkbelasting. Voor het inkomen uit prijzengeld kijken we naar de loonbelasting voor semiprofessionele spelers en resultaat uit overige werkzaamheden voor de amateurs. Hierbij neem ik aan dat de spelers invloed kunnen uitoefenen op de uitkomst van de games en de kansspelbelasting dus irrelevant is voor het prijzengeld. Die belasting is van toepassing op de inkomsten uit de lootcrates, waar geen invloed uitgeoefend kan worden op de uitkomst. Daarnaast is de behandeling van de verkregen goederen uit lootcrates relevant. De vraag is of deze bezittingen vallen voor het box 3 inkomen.

3.1 Inkomstenbelasting

De Nederlandse wetgeving kent drie verschillende boxen op basis waarvan zij inkomstenbelasting heffen. Deze boxen zijn inkomen uit werk en woning (box 1), inkomen uit aanmerkelijk belang (box 2) en inkomen uit sparen en beleggen (box 3)²⁴. Voor dit onderzoek is allereerst inkomen uit werk en woning van belang. Onderzocht gaat worden in hoeverre inkomsten uit streamen, lootcrates en toernooien onder die categorie vallen. Binnen de inkomsten uit werken en wonen kan in dit kader onderscheid gemaakt worden tussen winst uit onderneming, inkomsten uit arbeid of resultaat overige werkzaamheden²⁵. Daarna zal ik een korte toelichting geven over de rendementsgrondslag voor het inkomen uit sparen en beleggen. Per object zal ik allereerst onderzoeken of de inkomsten kwalificeren als een bron van inkomen. Wanneer een bepaalde inkomsten niet kwalificeert als een bron van inkomen is er ook geen heffing voor de inkomstenbelasting. Om als bron van inkomen te kwalificeren dient er voldaan te worden aan een aantal cumulatieve voorwaarden. Een bron van inkomen ontstaat wanneer er deelgenomen wordt aan het economisch verkeer, er een voordeel wordt beoogd en er redelijkerwijs een voordeel verwacht kan worden. Een voordeel beoogen is een subjectief criterium. Voor een belastingplichtige is het voordelig om te claimen dat hij geen voordeel beoogd met bepaalde handelingen waardoor het niet binnen de heffing betrokken wordt, tenzij er verliezen gemaakt worden.

²⁴ Zie artikel 2.3 Wet inkomstenbelasting 2001

²⁵ Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P., Schuver, B.F., Inkomstenbelasting, 3.1, 2015

Aan dit criterium wordt vaak geen zwaar gewicht gehangen. Voordeel redelijkerwijs kunnen verwachten en deelnemen aan het economisch verkeer wordt op basis van feiten en omstandigheden bepaald. De inkomstenbelasting kent een rangorderegeling die bepaald dat inkomens die op meerdere gronden belast kunnen worden, belast worden in het eerstgenoemde hoofdstuk, afdeling of paragraaf in de wet²⁶. Voor de inkomsten uit box 1 zal dus eerst gekeken worden naar de winst uit onderneming, daarna de inkomsten uit arbeid en daarna het resultaat uit overige werkzaamheden. Deze volgorde zal ik in de komende hoofdstukken ook behouden.

3.1.1 Winst uit onderneming

Winst uit onderneming wordt genoten door een belastingplichtige die als ondernemer kwalificeert. Een ondernemer is iemand voor wiens rekening een onderneming gedreven wordt en direct met de verbintenissen van die onderneming verbonden wordt. Daarnaast is het zelfstandig uitvoeren van een beroep reden om te kwalificeren als ondernemer. Kwalificeren als ondernemer heeft verschillende voordelen, waaronder bepaalde ondernemersaftrekken en de MKB-winstvrijstelling²⁷. Een uitgebreide definitie van het zelfstandig uitvoeren van een beroep is er in de wet niet gegeven. Verdere invulling van dit begrip zal gegeven worden in het volgende hoofdstuk, waarin de jurisprudentie besproken wordt. Winst uit onderneming is het bedrag van de gezamenlijke voor- en nadelen die worden verkregen uit een onderneming, in welke vorm dan ook en ongeacht onder welke noemer²⁸. De ondernemer mag dus ook kosten voor de bedrijfsvoering in aftrek brengen. Winst uit onderneming is een inkomsten bron die negatief kan uitvallen vanwege de aftrekbare kosten en ondernemersfaciliteiten. Een negatieve winst geeft recht op verrekening en kan mogelijk resulteren in een belastingteruggave. Om gebruik te maken van de ondernemersaftrekregelingen dient er voldaan te worden aan het urencriterium uit artikel 3.6 van de Wet IB 2001. Hierin staat dat de ondernemer voor gedurende 1225 uur in een kalenderjaar moet besteden aan werkzaamheden voor zijn onderneming.

3.1.2 Inkomsten uit arbeid

Inkomen uit arbeid wordt genoten door de belastingplichtige die in loondienst werkt. In de Wet inkomstenbelasting wordt het loonbegrip gesteld op loon dat overeenkomstig met de wettelijke bepalingen van de loonbelasting is vastgesteld en dat fooien en dergelijke prestaties van derden in aanmerking worden genomen voor het werkelijk genoten bedrag²⁹. Naast deze bepaling zijn er in de Wet inkomstenbelasting geen relevante artikelen opgenomen met betrekking tot het onderzoek. De loonbelasting wordt verderop in het onderzoek besproken.

²⁶ Zie artikel 2.14 Wet inkomstenbelasting 2001

²⁷ Zie artikelen 3.2, 3.4 en 3.5 Wet inkomstenbelasting 2001

²⁸ Zie artikel 3.8 Wet inkomstenbelasting 2001

²⁹ Zie artikel 3.81 Wet inkomstenbelasting 2001

3.1.3 Resultaat overige werkzaamheden

Naast inkomen uit arbeid en winst uit onderneming is resultaat uit overige werkzaamheden een restpost binnen de Wet inkomstenbelasting als het gaat over inkomsten uit arbeid. Wanneer een werkzaamheid kwalificeert als bron van inkomen, maar buiten de heffing in de winst uit onderneming en de inkomsten uit arbeid valt, wordt het belast onder resultaat uit overige werkzaamheden. Het verschil tussen het resultaat uit overige werkzaamheden en winst uit onderneming ligt bij het ontbreken van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid³⁰. De voorwaarden hiervoor zal ik in het volgende hoofdstuk uitwerken aan de hand van jurisprudentie. Wanneer resultaat uit overige werkzaamheden genoten wordt, zijn bepaalde artikelen uit de winst uit onderneming van toepassing op de resultaatbepaling³¹. Binnen het resultaat uit overige werkzaamheden is, net als bij winst uit onderneming, de mogelijkheid aanwezig om kosten aftrekken van de inkomsten. Bij een gamer kan gedacht worden aan de afschrijving van zijn computer. De heffing over inkomen uit werk en woning is ongeacht uit welke van de behandelde categorieën van de inkomstenbelasting komt hetzelfde. Het tarief is geregeld in artikel 2.10 Wet inkomstenbelasting 2001. Opgemerkt dient te worden dat de ondernemersfaciliteiten binnen de winst uit onderneming resulteren in een lager belastbaar bedrag.

3.1.4 Bezittingen in box 3

In Nederland wordt belasting geheven over bepaalde bezittingen die mensen hebben. Deze bezittingen worden op basis van een forfaitair rendement belast. Het tarief wordt gebaseerd op twee rendement klassen. Een klasse voor sparen en een klasse voor belegging. Hierdoor is er een progressief belastingstelsel ontstaan³². Het belastbare box 3 vermogen is de waarde van de bezittingen verminderd met de waarde van de schulden. De belaste bezittingen staan opgesomd in de wet³³. Hieruit blijkt dat roerende goederen die voor persoonlijke doeleinden gebruikt worden niet onder het rendementsgrondslag vallen van de box 3 bezittingen. In het kader van mijn onderzoek zal de laatst genoemde categorie zijn toepassing vinden. De laatste categorie behandelt de overige vermogensrechten die een waarde in het economische verkeer hebben. Binnen deze categorie is er geen uitzondering voor persoonlijk gebruik.

³⁰ Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P., Schuver, B.F., Inkomstenbelasting, 3.2.2 a., 2015

³¹ Zie artikelen 3.94 en 3.95 Wet inkomstenbelasting 2001

³² Zie artikelen 5.1 en 5.2 Wet inkomstenbelasting 2001

³³ Zie artikel 5.3 Wet inkomstenbelasting 2001

3.2 Loonbelasting

Inkomen uit arbeid wordt in Nederland belast door loonbelasting. De wet op de loonbelasting regelt de directe belasting op loon van werknemers. Een belastingplichtige wordt als werknemer gezien wanneer hij onder dienstbetrekking staat³⁴. De dienstbetrekking staat centraal in de loonbelasting.

3.2.1 Dienstbetrekking

Artikel 2 lid 1 van de loonbelasting benoemt zowel een privaatrechtelijke als een publiekrechtelijke dienstbetrekking. De privaatrechtelijke dienstbetrekking volgt uit artikel 7:610 lid 1 van het Burgerlijk Wetboek. De definitie bevat drie vereisten, namelijk een gezagsverhouding tussen werkgever en werknemer, verplichting tot betalen van loon en verplichting om gedurende een bepaalde tijd persoonlijk arbeid te verrichten. Een gezagsverhouding is aanwezig wanneer de werkgever de bevoegdheid heeft om aanwijzingen te geven en de werknemer verplicht is deze aanwijzingen op te volgen. Het is daarvoor niet van belang dat de aanwijzingen ook daadwerkelijk gegeven worden. Het recht om deze aanwijzingen te mogen doen is genoeg. De publiekrechtelijke dienstbetrekking ziet op situaties waarbij een belastingplichtige voor een bepaalde functie aangesteld of benoemd wordt. Voorbeelden van publiekrechtelijke aanstelling zijn bijvoorbeeld ministers in de Tweede Kamer. Daarnaast wordt in het derde artikel van de loonbelasting de dienstbetrekking uitgebreid door de fictieve dienstbetrekking. De fictieve dienstbetrekking ziet op verschillende situaties waarin geen dienstbetrekking op basis van artikel 2 lid 1 ontstaat, maar de overeenkomst tussen de personen wel overeenkomt met een dergelijke dienstbetrekking. Een fictieve dienstbetrekking staat fiscaal gezien gelijk aan een privaat- en publiekrechtelijke dienstbetrekking³⁵.

3.2.2 Loon

Het loonbegrip is vormgegeven in artikel 10 van de Wet op de loonbelasting en is erg breed geformuleerd. Loon is alles wat voortvloeit uit de dienstbetrekking, waaronder ook al hetgeen vergoed of verstrekt wordt in kader van de dienstbetrekking. Hierdoor is het niet relevant of dat het loon is geld of in natura betaald wordt³⁶. Bovendien kunnen er situaties ontstaan waarbij de werknemer niet ervaart dat iets tot zijn beloon behoort en hij dus bevoordeeld is wegens de dienstbetrekking. Loon van derden valt wegens het ruime loonbegrip ook onder het loon, echter is het vaak erg lastig om na te gaan hoe hoog dit loon is. Op basis van het uitvoeringsbesluit is fooi fiscaal gezien betaald door de werkgever. De uitvoeringsregeling bepaald dat fooi alleen als loon kwalificeert wanneer deze tussen de werkgever en werknemer in de loonafspraken verwerkt zijn³⁷.

³⁴ Zie artikelen 1 en 2 Wet op de loonbelasting 1964

³⁵ Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P., Schuver, B.F., Inkomstenbelasting, 3.3.2, 2015

³⁶ Zie artikel 10 Wet op de loonbelasting 1964

³⁷ Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P., Schuver, B.F., Inkomstenbelasting, 3.3.3.d., 2015

3.3 Omzetbelasting

De omzetbelasting in Nederland belast de consumptie van goederen of diensten. Omzetbelasting wordt geheven ter zake van de levering van goederen of diensten gedaan onder bezwarende titel door een kwalificerende ondernemer voor de omzetbelasting³⁸. Elke levering in een productieketen is belast. In de omzetbelasting wordt onderscheid gemaakt tussen de levering van goederen en de levering van diensten. Goederen zijn volgens de Btw-richtlijn lichamelijke zaken. In de Nederlandse wetgeving is dit begrip uitgelegd als “voor menselijke beheersing vatbare stoffelijke objecten³⁹. Dit wordt daarna uitgebreid met zaken zoals gas, elektriciteit, warmte en dergelijke zaken⁴⁰. Alle overige prestaties die niet onder goederen vallen, worden wettelijk gezien als diensten⁴¹. Aangezien het in deze scriptie gaat om de digitale wereld zal ik geen aandacht besteden aan de levering van goederen. De digitale wereld is namelijk niet stoffelijk, dus valt onder de diensten voor de omzetbelasting. Het onderzoek zal uitgaan naar de vraag of er sprake is van ondernemerschap, van een dienst en de plaats daarvan en de vergoeding.

3.3.1 De ondernemer

Een ondernemer voor de omzetbelasting is een ieder die zelfstandig een bedrijf of beroep uitoefent. De omzetbelasting is een belasting die door Europese richtlijnen is vormgegeven. Hierdoor is de wetgeving op basis van omzetbelasting in Europa in belangrijke mate geharmoniseerd. Uit de Europese Btw-richtlijn blijkt dat eenieder die zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk van het resultaat van die activiteit, kwalificeert als belastingplichtige voor de omzetbelasting. De term zelfstandig houdt in dat personen die in loondienst werken of wegens een overeenkomst ondergeschikt zijn aan een ander niet als belastingplichtige kwalificeren⁴². Nederland dient dezelfde definitie te gebruiken in de landelijke wetgeving. De belastingplichtige en de ondernemer zullen dus gezien worden als synoniemen voor de omzetbelasting. Zowel natuurlijke als rechtspersonen kunnen kwalificeren voor de omzetbelasting. Wederom geeft de Nederlandse wettekst geen uitgebreide definitie van het begrip onderneming of bedrijf. Artikel 7 van de omzetbelasting geeft aan dat een bedrijf, een zelfstandig uitgevoerd beroep of het exploiteren van een vermogensbestandsdeel kwalificeert als ondernemer. De verdere invulling van het begrip ligt bij de rechters en hun uitspraken. Hier zal in het volgende hoofdstuk aandacht aan besteed worden. Daarnaast dient de levering onder bezwarende titel gedaan te worden. Hieruit volgt dat de onderneming gericht is op het binnenhalen van een opbrengst. Het is echter niet van belang of winst beoogd wordt⁴³.

³⁸ Zie artikel 1 Wet op de omzetbelasting 1968

³⁹ Zie artikel 3.7 Wet op de omzetbelasting 1968

⁴⁰ Zie artikelen 14 en 15 Richtlijn betreffende belasting over de toegevoegde waarde

⁴¹ Zie artikel 4 Wet op de omzetbelasting 1968

⁴² Zie artikelen 9 en 10 Richtlijn betreffende belasting over de toegevoegde waarde

⁴³ Van Hilten, M.E., van Kesteren, H.W.M., Omzetbelasting, 5., 2014

3.3.2 De dienst

De omzetbelasting is een belasting op consumptie. Waar goederen geconsumeerd worden is makkelijk vast te stellen. Voor diensten is het vaststellen van de plaats van de dienst veel ingewikkelder. Om de wetgeving te versimpelen heeft de Raad besloten middels een richtlijn aanpassingen te doen aan de Btw-richtlijn. Sinds 2010 wordt de plaats van een dienst bepaald op basis van de hoedanigheid van de afnemer. Wanneer er geleverd wordt aan een ondernemer is de dienst belast in het land van de afnemer. Leveringen aan niet-ondernemers worden belast in het land waar de dienst verricht wordt⁴⁴. De vergoeding voor een dienst wordt gewaardeerd op het totale bedrag of de totale waarde van de tegenprestatie⁴⁵. Opgemerkt dient te worden is dat bij de diensten er geen margeregeling bestaat. Wanneer digitale goederen zoals lootcrates gekocht worden van een niet-ondernemer door een ondernemer en daarna door die ondernemer weer verkocht worden, dient er belasting berekend te worden over de gehele vergoeding van de verkoop. Bij sommige goederen is namelijk alleen de winstmarge belast met omzetbelasting⁴⁶.

3.3.3 Overige bepaling

Wanneer een belastingplichtige voor de omzetbelasting kwalificeert, kan hij de reeds betaalde omzetbelasting aan andere ondernemer aftrekken van zijn af te dragen belasting. Hierdoor wordt in principe alleen de toegevoegde waarde belast, zolang er afgenomen wordt van een btw-ondernemer. Het tarief voor de omzetbelasting bedraagt 21%. Daarnaast zijn er twee verlaagde tarieven, namelijk een nul-procent en een zes-procent tarief. Door deze verlaagde tarieven kan de politiek bepaalde goederen of diensten stimuleren in slechte economische tijden. De omzetbelasting wordt berekend over de vergoeding voor de levering of dienst. Wanneer er geen omzetbelasting in rekening gebracht is, dient de omzetbelasting bepaald te worden op 21/121e van de vergoeding. Daarnaast kent de omzetbelasting nog enkele vrijstellingen voor de omzetbelasting⁴⁷.

3.4 Schenkbelasting

Binnen de successiewet wordt er belasting geheven over al wat krachtens schenking wordt verkregen⁴⁸. Volgens artikel 7:175 van het Burgerlijk Wetboek is een schenking: “de overeenkomst om niet, die ertoe strekt dat de ene partij, de schenker, ten koste van het eigen vermogen de andere partij, de begiftigde, verrijkt”. Binnen de successiewet wordt echter een ruimer begrip aangehouden voor een schenking. Artikel 1 lid 7 van de successiewet verwijst naar het begrip gift⁴⁹. Een gift is een handeling waarbij de persoon die de handeling verricht een ander ten koste van zijn eigen vermogen verrijkt⁵⁰. Het belangrijkste verschil tussen een gift of een schenking is dus het aanwezig zijn van een tegenprestatie. Bij een schenking dient er geen tegenprestatie aanwezig zijn, maar binnen de successiewet is dit dus wel toegestaan.

⁴⁴ Van Hilten, M.E., van Kesteren, H.W.M., Omzetbelasting, 7.3., 2014

⁴⁵ Zie artikel 8 Wet op de omzetbelasting 1968

⁴⁶ Zie artikel 28b Wet op de omzetbelasting 1968

⁴⁷ Zie artikel 21 Wet op de omzetbelasting 1968

⁴⁸ Zie artikel 1 Successiewet 1956

⁴⁹ Zie artikel 7:186 lid 2 BW

⁵⁰ Sonneveldt, F., Wegwijs in de Successiewet, 4.1., 2016

Binnen de successiewet is het van belang van wie de schenking of gift afkomstig is. Voor een verkrijging van de partner of afstammelingen in de rechte lijn gelden lagere tarieven dan voor overige gevallen⁵¹. Artikel 33 van de successiewet bepaald de vrijstellingen voor schenkingen. Hierin is wederom de relatie tussen begiftigde en schenker van belang. De vrijstelling voor giften van een vreemde is €2.147. Hierdoor zullen kleine giften vaak buiten heffing vallen. Voor de schenkbelasting geldt dat alle giften binnen één kalenderjaar gelden als één schenking voor het totale bedrag⁵².

3.5 Kansspelbelasting

In Nederland wordt er belasting geheven over inkomsten uit kansspelen. Een kansspel is een spel waarbij de deelnemers geen invloed hebben op de uitkomst en dus door puur toeval als winnaar uit de spreekwoordelijke bus komen. Het is voor een kansspel niet van belang of dat er meerdere deelnemers zijn en of dat er een bepaalde inleg is gedaan voor het kansspel. Bekende kansspelen zijn bijvoorbeeld roulette of fruitautomaten, maar ook een lokale WK-poule voor het wereldkampioenschap voetbal kan kwalificeren als kansspel. Wie belastingplichtig is voor de kansspelbelasting is geregeld in de Wet op de kansspelbelasting. Daaruit blijkt dat de belastingplichtige afhangt van het soort kansspel. Bij grote organisatoren is degene die de gelegenheid geeft tot het spelen belastingplichtig. Hierbij kan gedacht worden aan casino's of eigenaren van fruitautomaten. In andere gevallen is de gerechtigde tot de prijzen belastingplichtig⁵³. Wanneer een kansspel geen geldprijs uitkeert, maar een bepaald goed, worden deze gewaardeerd naar de waarde in het economisch verkeer. Voor de kansspelbelasting geldt het dus ook dat de gewonnen prijzen ook zo'n economische waarde hebben. Wanneer er belasting geheven wordt van de gerechtigde tot de prijs geldt er voor de kansspelbelasting een vrijstelling van €449,- en een vrijstelling voor prijzen lager dan hetgeen wat zij ingelegd hebben om deel te nemen aan het kansspel. Doordat de gelegenheid geveer belastingplichtige is voor de kansspelbelasting, zullen zij de prijzen vaak netto weergeven of uitkeren. Het tarief voor de kansspelbelasting bedraagt 30,1%⁵⁴.

3.6 Samenvattend

In dit hoofdstuk zijn er verschillende belastingwetten besproken uit het Nederlands belastingrecht. Daadwerkelijke invulling van heffing binnen deze belastingen zijn achterwegen gebleven. Later in dit onderzoek zal er doormiddel van voorbeelden berekeningen gemaakt worden over verschuldigde belasting. Dit is echter pas relevant wanneer er geconcludeerd is dat de inkomsten belast worden in de besproken wetten.

⁵¹ Zie artikel 24 Successiewet 1956

⁵² Zie artikel 27 Successiewet 1956

⁵³ Zie artikelen 1 en 2 Wet op de kansspelbelasting

⁵⁴ Zie artikelen 3,4 en 5 Wet op de kansspelbelasting

4. Relevante jurisprudentie

De Nederlandse wetgever werkt vaak met begrippen waarvan zij geen definitie geven of de definitie niet uitwerken. Dit soort begrippen kennen dan een open norm. Een voorbeeld hiervan is het ondernemersbegrip in de inkomstenbelasting. Vanwege het ontbreken van een definitie staan belastingplichtigen en de belastingdienst tegenover elkaar. Wanneer de belastingdienst en de belastingplichtige geen overeenstemming kunnen bereiken, kan geprocedeerd worden over de uitkomst. In eerste instantie gaat dat via een bezwaar- en beroepsprocedure. Wanneer de onenigheid aanwezig blijft, kan de zaak uiteindelijk voorgelegd worden aan de Hoge Raad. Uitspraken van de Hoge Raad zijn in Nederland de hoogste vorm van jurisprudentie. De jurisprudentie schept over veel onderwerpen duidelijkheid. In dit hoofdstuk zal ik relevante jurisprudentie uitwerken om zo het theoretisch kader te versterken. Hierbij houd ik de structuur aan van het voorgaande hoofdstuk. Per wet zal ik middels jurisprudentie bepaalde open normen verder uitwerken en door middel van voorbeelden uit de jurisprudentie bepaalde situaties verduidelijken.

4.1 De Inkomstenbelasting

In het voorgaande hoofdstuk is de wet op de inkomstenbelasting behandeld. Voor mijn onderzoek zijn er twee relevante termen die de wetgever niet uitgewerkt heeft, namelijk de bron van inkomen en het ondernemersbegrip voor de inkomstenbelasting. In deze paragraaf zal ik middels beschikbare jurisprudentie deze termen uitwerken.

4.1.1 Bron van inkomen

In het voorgaande hoofdstuk heb ik aangegeven dat voor een bron van inkomen drie vereisten zijn, namelijk het beogen van een voordeel, het redelijkerwijs kunnen verwachten van een voordeel en deelname aan het economisch verkeer. Dit zijn cumulatieve voorwaarden. Daarbij komt dat er een bepaalde causaliteit moet bestaan tussen de bron en het voordeel. Voor een belastingplichtige is het kwalificeren voor een bron van inkomen interessant wanneer hij verliezen heeft gemaakt met een bepaalde activiteit.

4.1.1.1 Deelname aan het economische verkeer

Het eerste criterium waaraan voldaan dient te worden is de deelname aan het economisch verkeer. Er is sprake van deelname aan het economisch verkeer als een bepaalde dienst of werkzaamheid wordt verricht en hiertegenover een zakelijke vergoeding staat. In beginsel worden de activiteiten niet aangemerkt als bron van inkomen wanneer deze in de hobby-⁵⁵ of privésfeer⁵⁶ worden verricht. In de hobby- en privésfeer zal namelijk geen of geen zakelijke vergoeding staan. Daarnaast zal er binnen deze sferen geen voordeel beoogd worden. Wanneer deze vergoeding wel betaald wordt, zal al snel buiten de hobby- of privésfeer gehandeld zijn.

⁵⁵ HR 4 December 1935, nr. 5.985

⁵⁶ HR 26 April 1933, nr. 5.414

4.1.1.2 Voordeel beogen en voordeel verwachten

Het tweede en derde criterium van de bron van inkomen gaat over het voordeel. Hoewel voordeel beogen en voordeel verwachten twee verschillende criterium zijn, worden ze binnen de jurisprudentie vaak in één adem genoemd, waarbij het voordeel verwachten de doorslag geeft⁵⁷. De belastingplichtige dient het voornemen een voordeel te behalen met zijn activiteit. Subjectiviteit van dit criterium speelt een grote rol. Wanneer een activiteit wordt uitgevoerd als een hobby, maar wordt doorgezet doordat er redelijke voordelen ontstaan, zal worden voldaan aan het beogen van voordeel⁵⁸. De Hoge Raad beperkt zich bij zijn besluit over het aanwezig zijn van een bron van inkomen niet tot één jaar. Wanneer er over meerdere jaren gegevens beschikbaar zijn, neemt de Hoge Raad deze mee in de beoordeling. De mogelijkheid bestaat dat er in verschillende jaren namelijk soms een positief en soms een negatief resultaat geboekt kan worden. De Hoge Raad kijkt naar alle omstandigheden om een bepaalde activiteit te kwalificeren als een bron van inkomen.

Een voorbeeld uit de jurisprudentie is de deelnemer aan een piramide spel. De belanghebbende had zichzelf ingekocht in het piramide spel en nam de inleg als verlies voor de inkomstenbelasting. De Hoge Raad oordeelde echter dat er geen sprake was van een bron van inkomen, omdat de belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt een poging gedaan te hebben om andere deelnemers te werven voor het piramide spel, waardoor er geen voordeel verwacht kon worden⁵⁹. In deze zaak is het daarnaast lastig om te oordelen over het feit of dat de belastingplichtige wel een voordeel beoogde met de activiteit. Iemand die zich inleest in een piramidespel snapt dat het werven van deelnemers de manier is om geld te verdienen met het piramidespel.

4.1.2 Ondernemer voor de inkomstenbelasting⁶⁰

Een belastingplichtige die kwalificeert als een ondernemer voor de inkomstenbelasting geniet vele fiscale voordelen ten opzichte van iemand die resultaat uit overige werkzaamheden geniet. In het vorige hoofdstuk is aangegeven dat het verschil tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden ligt bij het aanwezig zijn van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid. Voor een belastingplichtige die zelfstanding zijn beroep uitoefent als bedoeld in artikel 3.5 van de inkomstenbelasting gelden verschillende criteria op basis waarvan zij kunnen kwalificeren als ondernemer.

4.1.2.1 Criteria voor het ondernemerschap

De criteria voor het ondernemerschap zijn onder andere vormgegeven in een procedure die eindigde bij de Hoge Raad in 1990. Het Hof had de criteria aangelegd en de Hoge Raad gaf aan dat dat geen blijk gaf van een onjuiste rechtsopvatting.. Voor kwalificatie als ondernemer voor de inkomstenbelasting hoeft niet aan elke voorwaarde voldaan te worden. De combinatie van de criteria schetsen een duidelijk beeld over de fiscale positie van de belastingplichtige. Hierna volgt een opsomming over de criteria voor het ondernemerschap en daarbij een korte toelichting⁶¹.

⁵⁷ R.M. Freudenthal, 2002, p. 49.

⁵⁸ HR 10 oktober 1951, B 9.089

⁵⁹ HR 1 februari 2002, nr. 35 848, BNB 2002/127, ECLI:NL:PHR:2002:ZC8134 en de conclusie A-G Wattel

⁶⁰ Commentaar van E. Thomas op artikel 3.4 Wet inkomstenbelasting 2001

⁶¹ HR 28 februari 1990, nr. 26 288, BNB 1990/107, ECLI:NL:HR:1990:AW2756 (abortusarts)

De duurzaamheid en de omvang van de werkzaamheden

Ondernemerschap wordt niet verleend aan de belastingplichtige die een bepaalde activiteit voor een korte periode uitvoert en daarna stopt met de werkzaamheden. Voor ondernemerschap dient beoogd te worden dat de onderneming meerdere jaren wordt voortgezet. Dit kan gerealiseerd worden door het zorgen voor verschillende opdrachtgevers. Er dient dus actief gezocht te worden naar nieuwe opdrachtgevers of klanten.

De grootte van de brutobaten

De opbrengsten van de werkzaamheid dienen een bepaald volume te hebben. Wanneer een belastingplichtige nauwelijks opbrengsten genereert, zal de belastingplichtige niet kwalificeren als een ondernemer. Dit criterium hangt nauw samen met de winstverwachting.

De winstverwachting

Wanneer objectief beoordeeld wordt dat de werkzaamheden zullen resulteren in een structureel verlies of kleine winst is het niet aannemelijk dat er winst gemaakt gaat worden. Voor het kwalificeren als een ondernemer is een winstverwachting een vereiste.

Het lopen van ondernemingsrisico's

Het ondernemersrisico kan onderverdeeld worden in verschillende risico's volgens de jurisprudentie. Hieronder vallen het risico op een onzekere opbrengst, risico dat de kosten de baten overstijgen, het debiteurenrisico, het continuïteitsrisico, het wettelijke aansprakelijkheidsrisico en beroepsaansprakelijkheidsrisico en het ziekte- en invaliditeitsrisico⁶². Wanneer deze risico's toepasbaar zijn op een belastingplichtige zal hij als ondernemer kwalificeren. Een dergelijke mate van onzekerheid past binnen het zijn van een ondernemer.

De beschikbare tijd

Wanneer veel tijd besteed wordt aan bepaalde werkzaamheden zonder dat de werkzaamheid een rendement oplevert zal niet aan dit criterium niet voldaan worden. Daarnaast is er voor dit criterium de vereiste dat er voldoende uren besteed zijn aan de werkzaamheid om deze rendabel te maken.

De bekendheid die naar buiten aan de werkzaamheid wordt gegeven

Binnen dit criterium gaat het over de mening van een willekeurige buitenstaander over de werkzaamheid. Kan een buitenstaander inschatten welke activiteit hier verricht wordt en hoe specialistisch is die activiteit.

⁶² Commentaar van A-G van Ballegooijen op HR 28 februari 1990, nr. 26 288

Het aantal opdrachtgevers

Het aantal opdrachtgevers is van belang voor een ondernemer om de continuïteit van de onderneming te garanderen. Wanneer er over een langere tijdsperiode alleen opdrachten aangenomen worden van slechts één opdrachtgever zal de zelfstandigheid van de belastingplichtige in twijfel getrokken worden.

Het spraakgebruik

Voor dit criterium wordt er gekeken naar het spraakgebruik tussen de opdrachtgever en de belastingplichtige. Hoe gaat de belastingplichtige om met zijn klanten/opdrachtgevers en welke spreektaal wordt er gehanteerd tussen hun⁶³

Voor een zelfstandige, die als ondernemer wil kwalificeren, zijn de belangrijke criteria het zelfstandig uitvoeren van de werkzaamheden, die voor eigen rekening en risico worden verricht, en de mate van het ondernemersrisico die samenvallen met de werkzaamheden. Dat niet aan alle criteria voldaan dient te worden blijkt uit de uitspraak van de Hoge Raad in mei 2018. Een paprikatopper geniet winst uit onderneming, terwijl hij geen reclame maakte, geen investeringen had gedaan en beperkt ondernemersrisico liep. Daarnaast werkte de paprikatopper via een uitzendbureau en had hij in sommige jaren maar één werkgever⁶⁴. Wanneer de Hoge Raad beslist dat er volgens de criteria niet voldaan is aan het ondernemersbegrip zal de werkzaamheden volgens het resultaat uit overige werkzaamheden belast worden⁶⁵.

⁶³ Voor de invulling van deze criteria heb ik de uitwerken van meerdere zaken omtrent winst uit onderneming tegenover resultaat uit overige werkzaamheden bekeken

⁶⁴ HR 08-05-2018, nr. 17 00560, ECLI:NL:GHDHA:2018:1184

⁶⁵ HR 21-04-1993, nr. 28 189, BNB 1993/185, ECLI:NL:HR:1993:ZC5328

4.2 De loonbelasting

Binnen de wet op de loonbelasting staan de dienstbetrekking en het loonbegrip centraal. De voorwaarde aan een dienstbetrekking zijn duidelijk uitgewerkt in de wet, maar het loonbegrip heeft geen echte definitie. Het loonbegrip is gesteld op al hetgeen wat voortvloeit uit de dienstbetrekking. Een voorwaarde hieraan is wel dat de werknemer een voordeel geniet⁶⁶. Binnen deze paragraaf zal ik middels jurisprudentie aantonen hoe breed het begrip “al hetgeen wat voortvloeit uit een dienstbetrekking” daadwerkelijk is.

4.2.1 Het Gouden Kooi-arrest

Als eerste bespreek ik een zaak tussen de winnaar van De Gouden Kooi en de belastingdienst. Belanghebbende heeft een contract met Talpa afgesloten waarin hij per maandelijks €1000,- verkrijgt gedurende zijn tijd in het huis. De Hoge Raad oordeelde dat er om die reden een dienstbetrekking bestond tussen belanghebbende en Talpa. Gedurende het programma speelden meerdere deelnemers om de hoofdprijs in de televisieserie. De winnaar werd bepaald door middel van een sms-stemming. Belanghebbende claimde daarom dat de hoofdprijs niet als loon, maar als prijs uit kansspel belast moest worden. De belanghebbende had namelijk geen invloed op de uitkomst van de sms-stemming. Volgens de Hoge Raad was het kans maken op de hoofdprijs een direct gevolg uit de dienstbetrekking en behoort het prijzengeld dus tot het loon⁶⁷. Daarbij oordeelde de Hoge Raad dat het kansspel element irrelevant was voor de beslissing. Volgens de samenloopbepaling is een voordeel wat genoten wordt uit een dienstbetrekking niet belast binnen de kansspelbelasting.

4.2.2 Bonusuitkering

Een andere zaak liep tussen de belastingdienst en een stichting die zich bezighield met een transfer van een voetballer naar een voetbalclub. De speler werd een contract aangeboden en naast het contract ontving hij een tekenbonus die deel uitmaakte van de transfersom. De Hoge Raad oordeelde dat zo'n tekenbonus voortvloeit uit de dienstbetrekking en daarmee onder het loonbegrip viel⁶⁸. De tekenbonus werd netto uitgekeerd. Uit de jurisprudentie blijkt dus dat het loonbegrip eigenlijk geen grenzen bevat, zolang er enige relatie is tussen de inkomsten en de dienstbetrekking.

4.3 De omzetbelasting

In het voorgaande hoofdstuk is het ondernemersbegrip voor de omzetbelasting al aangehaald. Dit begrip dient echter door de jurisprudentie verder uitgebreid te worden. Daarnaast zal ik jurisprudentie behandelen over diensten zonder directe tegenprestatie en over prijzengeld ontvangen als ondernemer. Binnen de omzetbelasting geldt een aftrek van voorbelasting op betaalde omzetbelasting. Wanneer een belastingplichtige met een bepaalde activiteit alleen verlies draait, leidt deze aftrek tot een belastingteruggave. Belastingplichtige met zulke verliezen willen aangemerkt worden als een ondernemer voor de omzetbelasting. Vanuit de Btw-richtlijn volgt dat werkzaamheden die beogen om er een duurzame opbrengst uit te verkrijgen belast zijn binnen de omzetbelasting. Over de duurzaamheid van een opbrengst is er binnen de jurisprudentie veel uitspraak gedaan.

⁶⁶ HR 11-02-1998, nr. 32 625, BNB 1998/150, ECLI:NL:HR:1998:AA2440

⁶⁷ HR 11-05-2012, nr. 11/03487, BNB 2012/212, ECLI:NL:HR:2012:BW5408

⁶⁸ HR 30-03-2007, nr. 40.633, BNB 2007/242, ECLI:NL:HR:2007:BA1792

4.3.1 Criteria voor het ondernemersbegrip in de omzetbelasting

Vanuit de Btw-richtlijn volgt dat als “een belastingplichtige wordt beschouwd een ieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit”⁶⁹. De belangrijkste begrippen in deze wettelijke definitie zijn: eenieder, zelfstandig, economische activiteit en ongeacht het oogmerk. Deze begrippen zal ik kort toelichten aan de hand van jurisprudentie en het commentaar van J. Rous op het ondernemersbegrip⁷⁰.

4.3.1.1 Eenieder

Binnen de Nederlandse wetgeving wordt de term ieder verkozen boven eenieder. De Nederlandse wetgeving heeft niet beoogd om een verschil aan te geven door de afwijking in de definitie. De term eenieder slaat niet per definitie op een rechts- of natuurlijkpersoon. Beide kunnen kwalificeren als eenieder. De invulling van het begrip eenieder ligt ingewikkelder bij samenwerkingsverbanden. Hetgeen waar binnen mijn onderzoek geen sprake van is.

4.3.1.2 Zelfstandig

Het begrip zelfstandig wordt in artikel 10 van de Btw-richtlijn verder toegelicht. Wanneer de activiteit voor een ander gedaan wordt op basis van een arbeids- of vergelijkbare juridische overeenkomst is de activiteit niet zelfstandig uitgevoerd. Door deze bepaling worden werknemers dus uitgesloten. Binnen de Nederlandse jurisprudentie zijn verschillende criteria ontwikkeld voor de mate van zelfstandigheid, namelijk de verplichting tot het persoonlijk uitvoeren van de werkzaamheid, het financiële risico van de werkzaamheden en onder welke omstandigheden de arbeid dient plaats te vinden.

4.3.1.3 Economische activiteit

Volgens de wet is een economische activiteit alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter⁷¹. In eerdere Btw-richtlijnen werd gesproken over een regelmaat van de werkzaamheden. Hoewel de term regelmatig uit de definitie is verdwenen, dient de werkzaamheid nog steeds met regelmaat uitgevoerd te worden. Een voorbeeld hiervan is een belanghebbende die eenmalig een partij zilver inkocht met het oogpunt om deze voor een hogere prijs te verkopen. De belanghebbende werd niet als ondernemer voor de omzetbelasting gekwalificeerd, omdat het zilver geen inkomsten opbracht gedurende de periode dat deze in bezit was bij de belanghebbende. Alleen bij de verkoop zou er mogelijk een incidenteel voordeel ontstaan. Aan de duurzaamheidseis werd niet voldaan⁷².

⁶⁹ Zie artikel 9.1 Btw-richtlijn

⁷⁰ Commentaar van MSc. J. Rous op Artikel 7.1 wet Omzetbelasting

⁷¹ Zie artikel 9.1 Btw-richtlijn

⁷² HR 24-11-2017, nr. 16/00961, BNB 2018/38, ECLI:NL:HR:2017:2983

4.3.1.4 Ongeacht het oogmerk

Uit jurisprudentie blijkt bovendien dat er geen oogpunt hoeft te zijn om een voordeel te beogen met een bepaalde werkzaamheid. Een belanghebbende die de eigenaar was van een privébos werd aangemerkt als belastingplichtige voor de omzetbelasting, omdat hij hout verkocht vanuit zijn bos na stormschade. De belanghebbende verklaarde het hout alleen te verkopen, omdat dit hout door stormschade geen functie meer vervulde. Uiteindelijk heeft het Europese Hof van Justitie besloten dat de levering van hout viel onder een economische activiteit. Het was echter aan de nationale rechter om naar omstandigheden te bepalen of de inkomsten uit het privébos als oogmerk hadden om een duurzame opbrengst te verkrijgen⁷³.

Nu we de criteria voor de ondernemer in de omzetbelasting hebben uitgebreid met jurisprudentie blijkt dat de uitspraak altijd terug wijst naar de hoofdregel uit de Btw-richtlijn. Eenieder die zelfstandig een economische activiteit, werkzaamheden om een duurzame opbrengst te verkrijgen, verricht, kwalificeert als belastingplichtige voor de omzetbelasting. Deze regel wordt naar feiten en omstandigheden beoordeeld.

4.3.2 Geen directe tegenprestatie voor dienst

In het vorige hoofdstuk is aangegeven dat de belasting voor de omzetbelasting wordt berekend over de vergoeding of de directe tegenprestatie. Een orgeldraaier op straat speelt muziek en staat met een klein bakje te rammelen waarin mensen geld kunnen stoppen. Het is echter volledig optioneel om geld te geven aan de orgelspeler. Hij rekent geen vaste vergoeding voor zijn werkzaamheid. Uit eerdere jurisprudentie is gebleken dat iemands werkzaamheden die uitsluitend bestaan uit prestaties zonder vaste tegenprestatie niet onderworpen zijn aan de omzetbelasting. Er bestaat alleen een belaste dienst wanneer er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de tegenprestatie⁷⁴. Het centenbakje van de orgelspeler valt hierdoor buiten de heffing voor de omzetbelasting. Sommige mensen luisteren 30 minuten zonder geld te geven en andere mensen geven een euro terwijl je langsloopt. Het rechtstreekse verband bestaat niet tussen de dienst en de tegenprestatie⁷⁵. Binnen mijn onderzoek zijn donaties aan live streamers een groot aspect. In het volgende hoofdstuk zal ik onderzoeken of dit soort donaties ook voldoen aan de eigenschappen van het centenbakje van de orgeldraaier.

⁷³ CJ 19-07-2012, V-N 2012/51.19, C-263/11

⁷⁴ HvJ 08-03-1998, nr. 102/86, ECLI:EU:C:1988:120

⁷⁵ HvJ EG 03-03-1994, nr. C-16/93, ECLI:EU:C:1994:80

4.3.3 Prijzengeld in de omzetbelasting

Een professionele golfer ontvangt startgeld en prijzengeld op toernooien waarin hij deelneemt. De golfer levert een bepaalde prestatie waardoor hij als ondernemer voor de omzetbelasting kwalificeert. De golfer beoogt namelijk met het golfen een duurzame opbrengst te genereren. Het prijzengeld en de startpremies zullen onderworpen zijn aan de omzetbelasting, omdat deze de directe tegenprestatie vormen voor het golfen⁷⁶. De noot op dit arrest, geschreven door A.L.C. Simons, gaat dieper in op de uitspraak. De golfer had namelijk een BTW onderneming op basis van het geven van golf les en het meedoen aan toernooien in volgens Simons niet in het kader van zijn onderneming. Waardoor de inkomsten niet belast zouden moeten worden. De beredenering van het hof leidt er toe dat een grote groep spelers en sporters in de BTW betrokken worden. Hetgeen nooit de strekking geweest is van de omzetbelasting. Het cruciale dat overwogen dient te worden in of deelname aan toernooien een prestatie voor de omzetbelasting vormt. Simons concludeert zijn noot op het arrest met de volgende uitspraak: “Nu de Hoge Raad over het cruciale punt of er hier sprake is van prestaties in het economische verkeer geen uitspraak heeft gedaan, dienen naar mijn mening algemene conclusies over BTW en wedstrijddeelnemers niet te worden getrokken.” Binnen mijn onderzoek zal ik dus zelf moeten concluderen in welke hoedanigheid de ontvanger het prijzengeld ontvangt en moeten oordelen of dat een belastbaar feit is voor de omzetbelasting.

4.4 Samenvattend

De Nederlandse wetgeving laat vaak ruimte in zijn bewoording. Precieze invulling aan begrippen of grenzen worden dan door de jurisprudentie bepaald. Belastingplichtige zullen altijd de grens opzoeken waardoor zij het voordeligst af zijn. In dit hoofdstuk heb in middels de jurisprudentie meer duidelijkheid proberen te scheppen over bepaalde begrippen en bepaalde definities. Dit hoofdstuk vormt gezamenlijk met het voorgaande hoofdstuk een theoretisch kader waar de inkomsten uit hoofdstuk 2 binnen vallen. In het komende hoofdstuk zal ik invulling geven aan daadwerkelijke belastingheffing van de bedoelde inkomstenbronnen.

⁷⁶ HR 12-06-1996, nr. 31 175, FED 1996/486, ECLI:NL:HR:1996:AA2016

5. De heffing

In het tweede hoofdstuk heb ik de inkomstenbronnen van een gamer benoemd en uitgewerkt. Deze verschillende inkomstenbronnen zullen in de Nederlandse belastingheffing worden betrokken. De twee daaropvolgende hoofdstukken vormen een theoretisch kader van Nederlandse wetgeving en jurisprudentie. In het komende hoofdstuk toetsen we de inkomstenbronnen van een gamer aan het theoretische kader om op deze wijze tot beantwoording van de hoofdvraag te komen. Voor dit hoofdstuk zal ik ten eerste een basis casus schetsen van de inkomsten van een semiprofessionele gamer. Tijdens de behandeling van de inkomstenbronnen zal ik op de casus enkele aanpassingen maken om de grenzen op te zoeken van bepaalde regels. Voor de duidelijkheid behandel ik de verschillende inkomstenbronnen apart.

5.1 De casus

Voor dit hoofdstuk schets ik een fictief persoon, genaamd Alex. Alex is een 25-jarige gamer die naast zijn studie veel bezig is met gamen. Alex is al enkele jaren een van de beste Nederlandse League of Legends spelers. Hierdoor heeft hij begin 2017 een contract bij Pepper E-sports gekregen. Voor Pepper E-sports doet Alex mee aan verschillende toernooien en competities op LAN-party's. Hiervoor krijgt hij een vaste maandelijkse vergoeding naast eventuele prijzengeld. Daarnaast kan Pepper E-sports aan Alex opdrachten geven ter promotie van de organisatie. Door de groeiende populariteit van Alex is hij inmiddels een actieve streamer op Twitch. Alex streamt al 4 jaar lang op de website, maar sinds zijn contract bij Pepper E-sports van anderhalf jaar geleden, is zijn stream snel gegroeid. Doordat hij naast zijn studie veel vrije tijd heeft, streamt hij wekelijks rond de 25 uur en daarnaast is hij nog enkele uren per week bezig met randzaken voor zijn stream. Onder die randzaken vallen ook zijn sociale media. Door middel van de sociale media houdt hij zijn kijkers op de hoogte van zijn leven en gebruikt hij de sociale media om nieuwe kijkers te werven voor zijn kanaal. Alex is onderdeel van het Affiliate programma van Twitch en heeft ongeveer honderd geabonneerden op zijn kanaal. Binnenkort hoopt Alex toegelaten te worden tot het partner programma van Twitch, zodat hij uiteindelijk van het streamen kan leven. Daarnaast ontvangt hij met enige regelmatig donaties van kijkers. De grootste donateur heeft in het afgelopen jaar bijna €3000 gedoneerd aan Alex. Een gemiddelde maand levert hem 800 euro op aan donaties en daarnaast nog de inkomsten vanuit Twitch via abonnementen en bits. League of Legends is niet het enige spel wat Alex streamt op zijn kanaal. Naast League of Legends speelt hij CS:GO, waarin hij af en toe sleutels koopt om lootcrates te openen. Hiermee beoogt Alex de stream te vermaken. Een speciale prijs zou alleen een leuke bijkomstigheid zijn.

5.2 Het inkomen uit streamen

Zoals eerder aangegeven zullen we onderzoeken of het inkomen uit de streamen belast wordt voor de inkomstenbelasting, de loonbelasting, de omzetbelasting en eventueel de schenkbelasting. Uit de casus volgt dat Alex een redelijk inkomen verdiend met het streamen en wekelijks ook veel tijd besteed aan de activiteit. Daarnaast heeft hij deelgenomen aan het Affiliate programma van Twitch.

5.2.1 Streamen voor de Inkomstenbelasting

Voordat we naar de inkomstenbelasting kijken, bepaal ik eerst of het streamen kwalificeert als een bron van inkomen. De voorwaarden voor een bron van inkomen zijn het beogen van een voordeel, het voordeel redelijkerwijs kunnen verwachten en deelnemen aan het economisch verkeer. Vanuit de casus blijkt dat Alex zich aangemeld heeft voor het Affiliate programma bij Twitch. Hierdoor kunnen mensen abonneren op het kanaal waardoor er inkomen gegenereerd wordt. Alex beoogt door het aangaan van het Affiliate programma een voordeel met de werkzaamheden. Aangezien Alex al 4 jaar lang streamt en sinds zijn contract bij Pepper E-sports enorm populair is geworden is er redelijkerwijs te verwachten dat er ook inkomen gegenereerd wordt met het streamen. Deelnemen aan het economische verkeer ontstaat wanneer er prestaties geleverd worden aan derden die daarvoor een tegenprestatie leveren. Alex streamt wat gezien wordt als een dienst en mensen abonneren op zijn kanaal. Aan alle voorwaarden voor de bron van inkomen is voldaan. De inkomsten uit het streamen zullen dus belast worden in de inkomstenbelasting. De rangorderegeling uit de inkomstenbelasting vind nu zijn toepassing. Als eerste zal ik beoordelen of de inkomsten behoren tot winst uit onderneming, daarna kijken we naar mogelijke belasting van loon en als laatste de restpost resultaat uit overige werkzaamheden⁷⁷.

5.2.1.1 Streamen als ondernemer in de inkomstenbelasting

Een ondernemer is iemand die de beoefenaar is van een zelfstandig beroep⁷⁸. De daadwerkelijke invulling van het begrip ondernemer vinden we terug in de besproken jurisprudentie van het voorgaande hoofdstuk. Daarin staan de criteria uitgewerkt waaraan een belastingplichtige moet voldoen om te kwalificeren als een ondernemer voor de inkomstenbelasting. Deze criteria zal ik langsgelopen aan de hand van de casus van Alex.

De duurzaamheid en de omvang van de werkzaamheden

Alex streamt al vier jaar het spel League of Legends en de verwachting is dat dit spel nog meerdere jaren populair is. Daarnaast speelt hij meerdere games en kan hij altijd een andere game gaan streamen wanneer League of Legends zijn populariteit verliest. Doordat Alex druk bezig is met sociale media zorgt hij altijd voor nieuwe kijkers op zijn kanaal. Alex ambieert om deel te nemen aan het partner programma. Aan het duurzaamheids criterium is voldaan.

De grootte van de brutobaten

De inkomsten van Alex liggen qua donaties op gemiddeld 800 euro per maand, daarbovenop komt de uitbetaling van Twitch. Alex heeft gemiddeld 100 abonnementen lopen op zijn kanaal van \$5,-. Hiervan krijgt hij de helft uitbetaald. Daarnaast ontvangt hij één dollarcent per gedoneerde bit. Elke maand verdient Alex dus ruim €1000,- aan het streamen.

⁷⁷ Zie artikel 2.14 Wet inkomstenbelasting 2001

⁷⁸ Zie artikel 3.5 tweede lid Wet inkomstenbelasting 2001

De winstverwachting

Tegenover de inkomsten van Alex staan weinig kosten. Een goede computer waar op gestreamd kan worden gaat enkele jaren mee en daarna kunnen specifieke onderdelen vervangen worden. De eerste aanschaf van een goede microfoon, camera en computer zijn het duurste. Verder heeft de streamer natuurlijk een goede internetverbinding nodig en gebruikt de streamer een gedeelte van de woning voor de werkzaamheden. De kosten voor zijn woonruimte zijn niet aftrekbaar voor de inkomstenbelasting, tenzij deze woonruimte een zelfstandig gedeelte van de woning vormen. De ruimte waarin gegamed wordt door een streamer zal niet als zelfstandig gedeelte kwalificeren, deze ruimte zal ook privé gebruikt worden, geen eigen entree en geen eigen sanitaire voorziening hebben⁷⁹. Overige kosten die betrekking hebben op het voeren van de onderneming komen wel in aftrek voor het zakelijke gedeelte tenzij ze genoemd worden in het tweede lid van artikel 2.16 wet IB. Gezien de maandelijkse verwachte inkomsten en de lage kosten zal Alex winst verwachten met zijn activiteiten. Er wordt dus voldaan aan een winstverwachting

Het lopen van ondernemingsrisico's

Ondernemersrisico wordt gelopen door de belastingplichtige die bepaalde onzekerheden heeft met zijn activiteiten.

Risico op onzekere opbrengst: Voor de kijkers van Alex is het geheel vrijwillig om te doneren en te abonneren op zijn kanaal. Door één verkeerde uitspraak zou Alex al zijn inkomsten kunnen verliezen. Zijn omzet is onzeker.

Risico dat de kosten de baten overstijgen: Zoals eerder aangegeven zijn de kosten naast het aanschaffen van de set-up erg laag. Wanneer alle inkomsten wegvallen, zal Alex ook besluiten te stoppen met de werkzaamheid en dus geen onnodige kosten maken. Het risico op verlies is dus nihil.

Het debiteurenrisico: Hoewel donaties geheel vrijwillig zijn, gebeurt het toch met enige regelmaat dat een bepaalde donaties wordt teruggevraagd door de donateur. Dit soort cashbacks kosten Alex meer geld, waardoor hij inkomen verliest. Dit ziet meer op de omzet van Alex dan op debiteuren. Debiteuren voor streamers zijn alleen partijen die bepaalde promoties doen via de streamer en deze later betalen of afhankelijk van het resultaat betalen

Het continuïteitsrisico: Voor het streamen is een eenmalige investering voor de set-up het grootste obstakel. Daarna kost het alleen arbeid en geen kapitaal om de werkzaamheden voort te zetten. Een continuïteitsrisico is niet aanwezig voor de werkzaamheden van Alex. De populariteit van Alex kan wel afnemen waardoor zijn werkzaamheden niet meer winstgevend zullen zijn.

Het wettelijke aansprakelijkheidsrisico en beroepsaansprakelijkheidsrisico: Een streamer heeft weinig te maken met aansprakelijkheidsrisico gezien zijn werkzaamheden. De werkzaamheid is eenzijdig in de digitale wereld waar kijkers naar kunnen kijken. De kijkers hebben geen recht op bepaalde handelingen van de streamer. Gezien de werkzaamheid van Alex is er geen handeling die hij verkeerd uit kan voeren waardoor hij een derde een vergoeding moet betalen voor de geleden schade.

⁷⁹ Zie artikel 3.16 Wet inkomstenbelasting 2001

Het ziekte- en invaliditeitsrisico: Wanneer Alex gehandicapt raakt aan zijn handen, kan hij zijn werkzaamheden niet meer uitvoeren. Er is geen vangnet voor de misgelopen inkomsten van Alex. Hij heeft dus een volledig risico voor ziekte en invaliditeit.

Alex voldoet aan enkele van de ondernemingsrisico's. Niet elk risico is van toepassing op de werkzaamheden die hij uitvoert. Gezien de werkzaamheden van Alex loopt hij redelijke ondernemingsrisico.

De beschikbare tijd

Alex besteedt wekelijks zo'n 25 uur aan het streamen en daarnaast besteedt hij enkele uren per week aan administratie en sociale media. Hiermee voldoet Alex zelfs aan het urencriterium⁸⁰ voor de ondernemer en heeft hij wanneer hij als ondernemer wordt gekwalificeerd recht op de ondernemersaftrekken. Er wordt genoeg tijd besteed aan de werkzaamheid om als ondernemer te kwalificeren.

De bekendheid die naar buiten aan de werkzaamheid wordt gegeven

Gamen heeft nog niet het imago waarvan mensen denken dat het een serieus beroep is. Voor een willekeurige buitenstaander zal Alex eerder gezien worden als een verslaafde gamer, dan dat iemand een serieus beroep uitvoert waar hij inkomen mee verdient. Dit criterium pakt dus nadelig uit voor Alex.

Het aantal opdrachtgevers

Een streamer heeft geen echte opdrachtgevers, maar wel kijkers die allemaal de mogelijkheid hebben om te abonneren en te doneren. Mathia Koolhout, livestreamer op Twitch, geeft de vergelijking dat zij een optreden doet in een grote zaal die gratis toegankelijk is, maar bij weggaan staat een bus waar de bezoekers wat in kunnen doen⁸¹. Opdrachtgevers kunnen wederom partijen zijn die een bepaalde promotie via een streamer laten lopen om via de streamer naamsbekendheid te verkrijgen.

Het spraakgebruik

De communicatie tussen de kijkers en Alex is niet formeel. Alex probeert een relaxte sfeer te houden tussen de kijkers en zichzelf. Het idee is dat kijkers het idee hebben dat ze met vrienden gezamenlijk naar een stream kijken en zich thuis voelen in het kanaal van Alex. Het spraakgebruik past in de werkzaamheden van Alex.

Uit eerdere jurisprudentie blijkt dat niet aan alle criteria voldaan hoeft te worden om als een ondernemer te kwalificeren als een ondernemer. Wanneer we naar de criteria kijken in vergelijking met de casus zien we dat Alex aan de meeste voorwaarde voldoet. Binnen het ondernemersrisico zijn bepaalde zaken niet van toepassing op een live streamer, waardoor het beeld niet compleet gevormd kan worden. Zoals in het voorgaande hoofdstuk is aangegeven, zijn de belangrijkste factoren voor een zelfstandige zoals Alex het zelfstandig uitvoeren van de werkzaamheden, het ondernemersrisico en het feit dat de werkzaamheden voor eigen rekening en risico worden uitgevoerd.

⁸⁰ Artikel 3.6 eerste lid Wet inkomstenbelasting 2001

⁸¹ <https://www.telegraaf.nl/video/2316692/ouders-pas-op-game-meisje-over-absurde-donaties-van-kinderen>

Het ondernemersrisico is al besproken en dat de werkzaamheden zelfstandig en voor eigen rekening worden uitgevoerd blijkt uit de casus. Hieruit concludeer ik dat Alex als ondernemer kwalificeert voor de inkomstenbelasting. Hierdoor geniet Alex dus winst uit onderneming en kan de kosten voor de werkzaamheden in aftrek brengen van de winst. Daarnaast heeft hij door het voldoen aan het urencriterium recht op de ondernemersaftrekken uit artikel 3.74 van de inkomstenbelasting⁸². Hierdoor heeft Alex recht op de zelfstandigenaftrek van €7280,- en de startersaftrek van €2123 aangezien Alex nog geen vijf jaar als ondernemer kwalificeert.

5.2.1.2 Contract met Twitch

Alex heeft met Twitch een overeenkomst gesloten over zijn kanaal. De Affiliate Agreement regelt de voorwaarden tussen de streamer en Twitch. Om te bepalen of Alex onder loondienst voor Twitch opereert dienen we de voorwaarden in het Affiliate Agreement te vergelijken met de voorwaarden aan een dienstbetrekking. Twitch is in Amerika gevestigd en is daarom geen inhoudingsplichtige voor de loonbelasting, tenzij zij zich daarvoor aanmelden in Nederland. Wanneer Twitch zich niet aanmeldt is er geen loonbelasting, maar de inkomstenbelasting is wel van toepassing. In dat geval dient Alex zijn eigen inhoudingen apart te zetten voor de latere belastingheffing. Voorwaarden voor een dienstbetrekking zijn het aanwezig zijn van een gezagsverhouding, verplichting tot betalen van loon en verplichting tot het persoonlijk uitvoeren van de werkzaamheid voor een bepaalde tijd. Het betalen van loon is geregeld binnen de Affiliate Agreement, hieraan is dus voldaan. Twitch heeft bepaalde regels opgesteld waar Alex zich aan moet houden, verdere gezagsverhouding is er niet. De situatie is vergelijkbaar met het Gouden Kooiarrest wat ook als loon kwalificeerde. Daarnaast heeft de Affiliate Agreement geen voorwaarden over het persoonlijk uitvoeren van de werkzaamheid of de duurzaamheid van de overeenkomst. Op basis van bovenstaande feiten concludeer ik dat er van een dienstverband geen sprake is. De loonbelasting vind geen toepassing op Alex. Mocht er wel sprake zijn van een dienstverband zal winst uit onderneming op basis van de rangorderegeling voorrang hebben op loon wanneer de inkomsten vanuit Twitch en de donaties als één onderneming gelden. De activiteit van de onderneming is het streamen en er wordt op meerdere methode inkomsten verkregen door Alex.

5.2.1.3 Streamen als Resultaat van overige werkzaamheden

Alex kwalificeert momenteel als ondernemer voor de inkomstenbelasting. Wanneer Alex afstudeert en werk vind waardoor hij veel minder tijd kan besteden aan het streamen zal hij waarschijnlijk niet meer voldoen aan ondernemerschap voor de inkomstenbelasting. Alex zal hierdoor resultaat uit overige werkzaamheden genieten. Er is namelijk al geconcludeerd dat het streamen niet onder loondienst gebeurt. Waardoor de rangorderegeling doorverwijst naar het resultaat uit overige werkzaamheden. De inkomsten uit streamen worden dan voor de voordelen belast⁸³. Alex behoudt wel recht op bepaalde faciliteiten die hij als een ondernemer ook genoot en mag kosten in aftrek nemen van het resultaat, zolang zijn werkzaamheid kwalificeert als een bron van inkomen.

⁸² Zie artikel 3.74 Wet inkomstenbelasting 2001

⁸³ Zie artikel 3.94 Wet inkomstenbelasting 2001

5.2.2 Streaminkomsten in de schenkbelasting

Uit de casus blijkt dat de grootste donateur van de stream van Alex in het afgelopen jaar meer dan €3000,- heeft gedoneerd. Uit de wetgeving blijkt dat binnen de schenkbelasting de handeling om een andere ten koste van de eigen vermogen te verrijken wordt belast. Hieraan wordt voldaan bij de donaties van kijkers aan een streamer. Deze donaties zijn echter al belast voor de inkomstenbelasting bij Alex. Over hetzelfde object wordt in de Nederlandse belasting maar eenmalig geheven. De inkomstenbelasting heeft hierbij voorrang op de schenkbelasting. Wanneer de inkomsten al belast zijn is de schenkbelasting niet van toepassing. Als een streamer niet belast wordt in de inkomstenbelasting wegens het ontbreken van een bron van inkomen zullen de donaties wel belast worden in de schenkbelasting. Wel dienen we rekening te houden met de vrijstelling van €2147,-. De situatie dat een kleine streamer van één persoon zo'n grote donatie ontvangt, terwijl zijn werkzaamheid niet kwalificeert als bron van inkomen is onwaarschijnlijk. De kans dat een streamer dus belast wordt in de schenkbelasting is erg klein. Streamers hebben een disclaimer waarbij ze aangeven dat doneren geheel vrijwillig is. De situatie die Mathia Koolhout schetste waarbij ze een voorstelling gaf en de kijkers vrijwillig een vergoeding konden geven, lijkt meer op een natuurlijke verbintenis. Er is dan een soort gedwongen donatie voor de gemakkelijksheidsdienst. Voor zulke natuurlijke verbintenissen is de term gift ook van toepassing⁸⁴.

5.2.3 Streaminkomsten binnen de omzetbelasting

Voor het beoordelen of het streamen belast wordt in de omzetbelasting zal ik eerst onderzoeken of Alex als een ondernemer voor de omzetbelasting kwalificeert.. Daarna zal ik bekijken of de verschillende inkomstenbronnen kwalificeren als een belaste dienst en welk tarief daarop eventueel van toepassing is.

5.2.3.1 Ondernemerscriteria

Vanuit de Btw-richtlijn volgt dat als belastingplichtige wordt beschouwd een ieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. De belangrijkste termen zijn in het vorige hoofdstuk uitgewerkt en ik zal nu kort behandelen.

Zelfstandig

Alex is een natuurlijk persoon die als bijverdienste streamt. Al eerder is gebleken dat er tussen Twitch en Alex geen dienstverband bestaat. Daarnaast liggen alle financiële risico's bij Alex en voert hij zijn werkzaamheden persoonlijk uit. Als live streamer heb je alle vrijheid in het kiezen van de uren die je streamt en hoelang je streamt. Zelfstandigheid is dus aanwezig voor een live streamer.

⁸⁴ Zie artikel 187 BW 7

Economische activiteit

Alles wat in de digitale wereld plaatsvindt valt onder de diensten. Deze zaken zijn namelijk niet stoffelijk. Hierdoor is Alex een dienstverrichter als bedoeld in de wet. Daarnaast dient de werkzaamheid een bepaalde duurzaamheid te hebben. Gezien de uren en regelmatigheid die Alex hanteert in zijn schema wordt aan de duurzaamheidseis voldaan. Een streamer die veel kleiner is dan Alex, maar ook met enige regelmaat streamt zal ook voldoen aan dit vereiste.

Ongeacht het oogmerk

Dit criterium legt geen beperking op aan het kwalificeren als ondernemer. Hoewel Alex met zijn streams een zeker winstoogmerk heeft, betekent dat niet dat hij daarom meer een OB-ondernemer is.

Elke streamer die met enige regelmaat streamt zal als een ondernemer voor de omzetbelasting kwalificeren. Dit was bij de inkomstenbelasting niet het geval. Zoals eerder aangegeven bestaan de inkomsten van een streamer uit abonnementen en donaties. Per inkomstenbron zal ik nu uitzoeken of er sprake is van een belaste dienst.

5.2.3.2 Streamen als belaste dienst

Alex beoogt om mensen te entertainen met zijn stream. Dat is de dienst die hij levert aan de kijkers. Uit de besproken jurisprudentie blijkt dat een dienst belast is tegen de waarde van de tegenprestatie, echter is een dienst alleen belast wanneer er rechtstreeks verband bestaat tussen de dienst en de tegenprestatie. Prestaties zonder vaste tegenprestatie zijn dus niet belast binnen de omzetbelasting. De gelijkenis tussen streamen en het centenbakje van de orgeldraaier is groot. De toeschouwers kunnen zelf bepalen hoelang zij luisteren of kijken naar de geleverde dienst en zijn daarna vrij om daar een bepaalde tegenprestatie te voldoen. Op basis hiervan zou een streamer onbelast zijn voor de omzetbelasting. Een verschil tussen de orgeldraaier en een live streamer is hetgeen wat gebeurd na een donatie of abonnement. Deze gaan vaak gepaard met een pop-up op het scherm, waar je naam en eventueel een bijgevoegd bericht te zien is. Daarnaast is het mogelijk om bij donaties een bepaald liedje aan te vragen of een ander geluidseffect te laten afspelen. Daarnaast zal de streamer je openlijk bedanken. Het abonneren op een kanaal gaat gepaard met een logo die in de chat te zien is en de mogelijkheid om bepaalde emoticons te gebruiken, die niet geabonneerden niet hebben. Hoewel het daadwerkelijke streamen niet direct verband houdt met het abonnement of donatie, krijgt de kijker er wel wat speciaals voor terug. Er wordt dus een extra dienst geleverd door de streamer aan de donateur of geabonneerde. Die extra dienst zal belast zijn met omzetbelasting. Waardoor de streamer over deze vergoeding 21% BTW moet afdragen.

5.3 Het inkomen uit prijzengeld

Binnen deze paragraaf zal ik onderzoeken hoe het prijzengeld in toernooien wordt belast. Uit de casus blijkt dat Alex bij Pepper E-sports onder contract staat en namens dat team uitkomt bij toernooien. Alex speelt een game waar in teamverband gespeeld wordt. Wanneer games niet in teamverband gespeeld worden bestaat er de mogelijkheid dat een belastingplichtige de game speelt als een ondernemer voor zowel de inkomsten- als de omzetbelasting. Daarnaast zijn er nog de amateurs die puur voor de gezelligheid meedoen aan een toernooi en eventueel een prijs winnen in een toernooi. Per hoedanigheid van de prijswinnaar zal ik uitwerken hoe het prijzengeld belast wordt.

5.3.1 Namens een organisatie

Uit de casus volgt dat Alex onder contract staat bij Pepper E-sports. Alex deelt namens de organisatie deel aan toernooien en evenementen. De organisatie regelt de inschrijving voor de toernooien en zorgt ervoor dat Alex en zijn teamgenoten op de juiste plek aanwezig zijn om deel te nemen. Alex dient beschikbaar te zijn voor toernooien waarin de organisatie zich voor inschrijft. Een gezagsverhouding is dus aanwezig tussen Alex en Pepper E-sports. Daarnaast zijn de vereisten tot het persoonlijk uitvoeren van de werkzaamheden en het betalen van loon geregeld in het contract. Waardoor aan de cumulatieve eisen voor een dienstbetrekking wordt voldaan. Vergelijkbaar met het Gouden Kooi arrest volgt dan dat het gewonnen prijzengeld voortvloeit uit de dienstbetrekking van Alex. Waardoor het gewonnen prijzengeld, voor zover de uitreiking daarvan plaatsvindt aan Alex, zal worden belast volgens de loonbelasting.

5.3.2 Zelfstanding als semiprofessionele gamer

Niet elke game wordt in een teamsport gespeeld. Bepaalde games worden in een één-tegen-één format gespeeld. Voor de gamers die goed zijn in zo'n soort game is er naast zich aansluiten bij een bepaalde E-sports organisatie de mogelijkheid om zelfstandig deel te nemen aan toernooien. Aangezien zij dan zelfstandig hun werkzaamheid uitvoeren en daarmee over een langere tijdsperiode hun inkomen mee verdienen, zullen deze gamers mogelijk als een ondernemer voor de omzetbelasting kwalificeren. Wanneer het arrest over de professionele golfer gevolgd wordt, zullen deze inkomsten belast worden in de omzetbelasting. Op dit arrest is echter commentaar. Wat het kader is van de btw-onderneming is bepaald of dit soort inkomsten meegenomen worden in de omzetbelasting.

Daarnaast zullen de inkomsten van zo'n zelfstandige ook belast worden in de inkomstenbelasting. Daarvoor dient er een bron van inkomen te bestaan. Hiervoor dient er deelname aan het economische verkeer te zijn en daarnaast die het voordeel verwacht en beoogt te zijn. Aangezien we hier van een (semi)- professionele gamer uitgaan, die met dit soort toernooien beoogt zijn inkomen te verdienen is aan dit criterium voldaan. Daarna rest de vraag of de activiteiten van de gamer kwalificeren als een ondernemer voor de inkomstenbelasting of vallen in het resultaat uit overige werkzaamheden. Hiervan is vooral de mate van ondernemersrisico van belang. Deze risico's worden naar feiten en omstandigheden van de belastingplichtige beoordeeld. Voor deze situatie heb ik de casus niet geschetst, maar ik verwacht dat een gamer, die een vergelijkbaar aantal uur bezig is met de werkzaamheid als Alex, ook als ondernemer voor de inkomstenbelasting gekwalificeerd kan worden.

5.3.3 Als amateur

Op de eerder benoemde LAN-party's spelen naast de semiprofessionele gamers ook amateurs mee in de competitie. Deze amateurs zullen niet via een organisatie of een eigen onderneming deelnemen aan de toernooien. De kans dat dit soort amateurs op LAN-party's de grotere toernooien winnen is natuurlijk erg gering, maar die gebeurtenis kan daadwerkelijk plaatsvinden. Resultaat uit overige werkzaamheden is een mogelijke belasting waar dit soort prijzengeld in verdient kan worden. Daarvoor dient er sprake te zijn van een bron van inkomen. De criteria waaraan voldaan dient te worden is het beogen van een voordeel en redelijkerwijs dit voordeel kunnen verwachten én deelname aan het economische verkeer. De amateurs zullen deelnemen omdat ze het leuk vinden en gamen tot hun hobby's behoort. Uit jurisprudentie blijkt dat de hobbysfeer niet belast is binnen de inkomstenbelasting. Daarnaast kunnen amateurs niet verwachten dat zij alle semiprofessionele teams zullen verslaan. Binnen de inkomstenbelasting is er geen sprake van heffing voor de amateurs. Aangezien de gamers met de beslissingen die zij maken tijdens het spelen invloed hebben op de uitkomst is er van een kansspel geen sprake. Prijzengeld als amateur zullen dus onbelast zijn.

5.4 Het inkomen uit lootcrates

Lootcrates zijn een steeds belangrijker aspect binnen de game-industrie. Zoals aangegeven gebruiken game-makers deze lootcrates om extra inkomsten te genereren. Binnen mijn onderzoek zal ik alleen kijken naar hetgeen wat particulieren doen met de lootcrates. Hoe de eerste aanbieders van lootcrates belast worden, laat ik buiten mijn onderzoek. Een particuliere gamer kan, afhankelijk van de game, twee handelingen uitvoeren met de verdiende of gekochte lootcrates. Ze kunnen deze zelf openen of ze kunnen deze lootcrates doorverkopen op de markt om er winst mee te verdienen.

5.4.1 Zelf de lootcrates openmaken

Uit de casus blijkt dat Alex af en toe wat sleutels of lootcrates koopt en opent om zijn stream te vermaken. De lootcrates in het spel CS:GO worden door Valve Incorporation uitgegeven. Valve is geen Nederlands bedrijf en daarom wordt het verkopen van lootcrates door Valve als buitenlandse kansspel beschouwd volgens artikel 2 lid 3 van de Wet op de kansspelbelasting. Degene die de lootcrates openmaakt heeft namelijk geen invloed op de uitkomst, die totaal willekeurig een bepaalde uitkomst geeft. Hierdoor is de gerechtigde tot de prijs van het buitenlandse kansspel welke op internet gespeeld wordt belast⁸⁵. Wanneer Alex door het openmaken van lootcrates een bepaald item wint die een bepaalde waarde heeft op de handelsmarkt zal hij binnen de kansspelbelasting worden belast voor zover de inkomsten de inzetten te boven gaan⁸⁶. De vrijstelling binnen de kansspelbelasting geldt namelijk niet voor inkomsten uit buitenlandse kansspelen die op internet gespeeld worden. Zoals eerder aangegeven zijn prijzen die niet in geld uitgekeerd zijn belast op de waarde in het economische verkeer. Doordat de markt waar dit soort digitale goederen op verhandelt worden is doormiddel van vraag en aanbod een marktprijs gecreëerd die een waarde economisch verkeer vertegenwoordigd.

⁸⁵ Zie artikel 1e Wet op de kansspelbelasting

⁸⁶ Zie artikel 3 lid 1c Wet op de kansspelbelasting

Alex is belastingplichtig voor de kansspelbelasting op het moment dat hij de lootcrates openmaakt en dient aangifte te doen voor de laatste dag van het kalendermaand⁸⁷. Hoewel Alex belastingplichtig is voor de kansspelbelasting is dit lastig te controleren. Voor Alex is het nog enigszins aantoonbaar wegens het live streamen van zijn activiteiten, maar een andere particuliere gamer die niet openbaar deelneemt aan dit soort kansspelen is het traceren van zijn inkomen voor de belastingdienst niet doelmatig. De opbrengsten zullen veel lager zijn dan de kosten van de belastingdienst. Wanneer de lootcrates opengemaakt worden behoren deze digitale goederen tot het vermogen zoals bedoeld wordt in box 3 van de inkomstenbelasting. Die goederen zijn namelijk vermogensrechten met een waarde in het economische verkeer, ze zijn namelijk verhandelbaar na openen. Voor box 3 geldt echter een vrijstelling van €30000⁸⁸, waardoor een gamer met alleen lootcrates niet in de heffing betrokken zal worden.

5.4.2 Doorverkopen van de lootcrates

Naast het openmaken is er ook de mogelijkheid voor particuliere gamers om de verdiende lootcrates en sleutels te verkopen op de handelsmarkt. De kans is erg groot dat zij onbewust de fiscaliteit zullen inrollen. Wanneer deze handeling vaak uitgevoerd wordt, zouden ze kunnen kwalificeren als een ondernemer voor de omzetbelasting. Doordat zij deze lootcrates verkopen, zullen ze kwalificeren als degene die gelegenheid geeft tot het spelen van een kansspel. De doorverkoper is echter niet degene die het kansspel houdt, waardoor de lootcrates nog steeds als een buitenlands kansspel kwalificeert. Hierdoor kunnen de verkopers van dit soort lootcrates niet aangemerkt worden als belastingplichtige voor de kansspelbelasting op basis van artikel 1 lid 1b van de Wet op de kansspelbelasting⁸⁹. De uiteindelijke speler van het kansspel zal belast worden voor de prijzen uit de lootcrate zoals eerder besproken voor de situatie van Alex.

Een gamer die dit soort lootcrates met enige regelmaat verhandelt op de markt kan kwalificeren als een ondernemer voor de omzetbelasting. De gamer die deze lootcrates in- en verkoopt zal deze handelingen zelfstandig uitvoeren. Vergelijkbaar met het arrest over de vrouw die zilver in- en verkocht is er geen opbrengst gedurende het houden van de digitale goederen. Alleen de waardeverandering is het voordeel wat een handelaar kan verkrijgen. Een verschil met die uitspraak van de Hoge Raad is dat een gamer met regelmaat lootcrates kan in- en verkopen waardoor de activiteit van de gamer een duurzaam karakter verkrijgt. Doordat de gamer een lopende voorraad kan hanteren is er voldaan aan de economische activiteit. De gamer zal daarnaast het oogmerk hebben om geld te verdienen met deze handelingen, het oogmerk is echter irrelevant voor de omzetbelasting.

⁸⁷ Zie artikel 8a Wet op de kansspelbelasting

⁸⁸ Zie artikel 5.5 Wet inkomstenbelasting 2001

⁸⁹ Zie artikel 1b Wet op de kansspelbelasting

De gamer die met regelmaat de lootcrates in- en verkoopt kwalificeert dus als ondernemer voor de omzetbelasting. Hierbij dient opgemerkt te worden dat er geen margeregeling is voor digitale goederen, die voor de wetgeving onder de diensten vallen. Er dient dus omzetbelasting berekend te worden over de verkoopwaarde en niet over de marge. Voor de plaatsbepaling van de dienst dient gekeken te worden naar de hoedanigheid van de afnemer. Leveringen aan een consument worden belast in het land van de verkopen. Leveringen aan ondernemers worden belast in dat betreffende land. Doordat handelaren van lootcrates kwalificeren als ondernemer is het lastig te bepalen waar de dienst plaatsvindt, aangezien niet duidelijk is wie de lootcrates weder verkoopt.

Naast de omzetbelasting is het verhandelen van lootcrates nog belast in de inkomstenbelasting. Er wordt namelijk actief gehandeld in dit soort lootcrates. Gezien de werkzaamheden acht ik het onwettelijk dat er voldaan wordt aan de criteria voor het ondernemerschap in de inkomstenbelasting. Het inkomen zal dan belast moeten worden in het resultaat uit de overige werkzaamheden. Voor de resultaatbepaling zijn de aankoopkosten van de lootcrates wel aftrekbaar. Vergelijkbaar met het zelf openen van de lootcrates is het traceren voor de belastingdienst van deze activiteiten niet winstgevend, maar dat neemt niet weg dat de gamer die per ongeluk de fiscaliteit inrolt belasting ontduikt.

5.5 Samenvattend

Een gamer wordt op basis van zijn activiteiten veel breder belast dan in eerste instantie verwacht. Voor het streamen zijn de omzet- en de inkomstenbelasting relevant. Daarnaast is voor het prijzengeld van belang in welke hoedanigheid het prijzengeld ontvangen wordt. Een amateur zal buiten de belasting vallen, terwijl een (semi)professionele gamer belast zal worden als loon of als ondernemer voor de inkomsten- en omzetbelasting. Met betrekking tot de lootcrates worden er meerdere wetten onbewust binnen gewandeld wanneer actief in deze lootcrates gehandeld wordt. Het openen van deze lootcrates zal alleen belast worden binnen de kansspelbelasting.

6. Conclusie

Het spelen van games wordt steeds populairder, waardoor ook de aandacht van de media en de mogelijkheden om geld te verdienen toenemen. Veel jongeren zien het gamen vooral als hobby, maar door de inkomsten die zij verdienen kunnen ze zomaar de fiscaliteit inrollen. Binnen mijn onderzoek heb ik mij beperkt tot de inkomsten uit streamen, inkomsten uit prijzengeld en inkomsten uit het openen of verhandelen van lootcrates. Inmiddels zijn er al enkele Nederlandse gamers die een goed salaris overhouden aan het spelen van games, maar in de toekomst zullen de mogelijkheden in de E-sports groeien.

De inkomsten uit streamen bestaan uit twee componenten, namelijk een gedeelte uit abonnementen en een gedeelte uit donaties. De persoon die streamt ontvangt geld van kijkers voor de vermakelijkheidsdienst. Voor de inkomstenbelasting is het van belang dat er aan de voorwaarde voor een bron van inkomen wordt voldaan. Gezien de werkzaamheden zal er voldaan worden aan de criteria: voordeel beogen, voordeel verwachten en deelname aan het economisch verkeer, waardoor het inkomen uit streamen binnen de inkomstenbelasting wordt. Deze inkomsten zullen belast worden als winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden. Voor winst uit onderneming dient voldaan te worden aan de ondernemerscriteria, zoals bedoeld in het standaardarrest van de abortusarts in 1990. Wanneer niet voldaan wordt aan de ondernemerscriteria zullen de inkomsten als resultaat uit overige werkzaamheden worden belast. Naast de inkomstenbelasting zijn de inkomsten van een streamer ook belast binnen de omzetbelasting, wanneer aan de criteria voor de omzetbelasting worden voldaan. Deze voorwaarden zien vooral op het duurzaam uitvoeren van een activiteit in het economisch verkeer. Op het inkomen gegenereerd door streamen is dus de inkomsten- en de omzetbelasting van toepassing.

Voor het inkomen uit prijzengeld is vooral de hoedanigheid van de ontvanger lijdend voor de belastingheffing. De meest voorkomende situatie is dat de gamer aangesloten is bij een bepaalde organisatie die alles voor de spelers regelt en de spelers een salaris betaalt. De gamer is hierdoor in loondienst bij de organisatie waardoor de extra uitkeringen van prijzengeld ook als loon behandelt zullen worden. Een semiprofessionele gamer die meedoet aan dit soort toernooien en een onderneming drijft die volledig gefocust is op inkomen genereren uit gamen, zal voor het gewonnen prijzengeld in zowel de inkomsten- als de omzetbelasting worden belast. Daarnaast is het nog mogelijk dat een amateur, die puur voor plezier deelneemt, prijzengeld wint in een toernooi. Deze amateur zal niet belast worden in de inkomstenbelasting, omdat een bron van inkomen ontbreekt.

Daarnaast is het mogelijk voor een gamer om via lootcrates geld te verdienen. Het openen van lootcrates, waarvan de inhoud verhandelbaar is, zal worden belast volgens de kansspelbelasting naar de waarde van het economische verkeer. Daarnaast zijn de goederen daarna deel van het rendementsgrondslag van box 3 in de inkomstenbelasting. Naast het openen is het ook mogelijk deze lootcrates te verhandelen. Wanneer een gamer actief handelt in lootcrates zal de werkzaamheid kwalificeren voor de omzetbelasting en zullen de inkomsten belast worden in de inkomstenbelasting. Opgemerkt dient te worden dat de traceerbaarheid van dit soort inkomsten voor de belastingdienst niet winstgevend zal zijn, waardoor de gamer, vaak onwetend, belasting ontduikt.

7. Bronnenlijst:

Boeken:

Belastingwetten 2018, Wolters Kluwer

Freudenthal, R.M., (2002). Resultaat uit overige werkzaamheden, *exclusief terbeschikkingstellingsregeling, Fiscale monografieën 103*. Deventer: Wolters Kluwer

Heithuis, E., Kavelaars, P., & Schuver, B. (2015). *Inkomstenbelasting*. Deventer: Wolters Kluwer.

Sonneveldt, F., (2016). *Wegwijs in de Successiewet*. Den Haag: SDU Uitgevers.

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

Jurisprudentie:

CJ 19-07-2012, V-N 2012/51.19, C-263/11

Hof Den Haag 08-05-2018, ECLI:NL:GHDHA:2018:1184

HR 26-04-1933, nr. 5.414

HR 04-12-1935, nr. 5.985

HR 10-10-1951, nr. 9.089

HR 28-02-1990, nr. 26 288, BNB 1990/107, ECLI:NL:HR:1990:AW2756

HR 16-09-1992, nr. 27 830, BNB 1992/370, ECLI:NL:HR:1992:ZC5085

HR 21-04-1993, nr. 28 189, BNB 1993/185, ECLI:NL:HR:1993:ZC5328

HR 12-06-1996, nr. 31 175, FED 1996/486, ECLI:NL:HR:1996:AA2016

HR 08-07-1997, nr. 30 309, BNB 1997/314, ECLI:NL:HR:1997:AA2202

HR 11-02-1998, nr. 32 625, BNB 1998/150, ECLI:NL:HR:1998:AA2440

HR 01-02-2002, nr. 35 848, BNB 2002/127, ECLI:NL:PHR:2002:ZC8134

HR 30-03-2007, nr. 40.633, BNB 2007/242, ECLI:NL:HR:2007:BA1792

HR 24-06-2011, nr. 10/01299, BNB 2011/246, ECLI:NL:HR:2011:BP5707

HR 11-05-2012, nr. 11/03487, BNB 2012/212, ECLI:NL:HR:2012:BW5408

HR 24-11-2017, nr. 16/00961, BNB 2018/38, ECLI:NL:HR:2017:2983

HR 08-05-2018, nr. 17 00560, ECLI:NL:GHDHA:2018:1184

HvJ 08-03-1998, nr. 102/86, ECLI:EU:C:1988:120

HvJ EG 03-03-1994, nr. C-16/93, ECLI:EU:C:1994:80

Rechtbank ZWB 06-12-2017, V-N 2018/21.27.33, ECLI:NL:RBZWB:2017:8423

Commentaar:

Conclusie A-G Wattel 22 december 2000, 35 848, nr. n.a.v. het beroep in cassatie van de belanghebbende tegen uitspraak van Hof Arnhem, EK VIII, 10 december 1999, nr. 98/2454

Commentaar van E. Thomas op Artikel 3.4 Wet inkomstenbelasting 2001. Gepubliceerd op de website van het NDFR.

Commentaar van A-G van Ballegooijen op HR 28 februari 1990, nr. 26 288. Ge

Commentaar van MSc. J. Rous op artikel 7.1 wet Omzetbelasting. Gepubliceerd op de website van het NDFR.

Internetbronnen:

<http://www.dutchcollegeleague.nl/>

<https://clips.twitch.tv/IntelligentStrongWaffleHotPokket>

<https://clips.twitch.tv/ToughAmazonianAlligatorHassanChop>

<https://gyazo.com/d7c5edb03c7a94ffc24086564346a451>

<https://nl.wikipedia.org/wiki/Pong>

<https://nos.nl/artikel/2228041-populaire-games-overtreden-gokregels.html>

<https://play.eslgaming.com/leagueoflegends/eu-west/lol/major/go4lol-eu-west/>

<https://the-party.nl/>

<https://thereality.nl/>

<https://vicemoney.nl/2017/11/09/hoe-je-geld-kan-verdienen-met-games-streamen/>

<https://vicemoney.nl/2018/04/17/zo-verdien-je-tonnen-door-te-gamen/>

https://www.callofduty.com/esports/story/2018-04/CWLSeattle_Recap

<https://www.easports.com/nl/fifa/ultimate-team/beginners-guide-fut>

<https://www.engadget.com/2018/03/15/ninja-drake-twitch/>

<https://www.forbes.com/sites/insertcoin/2012/12/20/2012-the-year-of-esports/#328c747a7e11>

<https://www.foxsports.nl/edivisie/>

<https://www.lootmarket.com/csgo>

<https://www.rollingstone.com/glixel/news/meet-imaqtpie-the-worlds-best-league-streamer-w473364>

<https://www.telegraaf.nl/video/2316692/ouders-pas-op-game-meisje-over-absurde-donaties-van-kinderen>

<https://www.twitch.tv/p/legal/affiliate-agreement/>

<https://www.twitch.tv/p/partners/>