

**ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM**  
**Erasmus School of Economics**

**Bachelorscriptie (Fiscale Economie)**

## **Influencers en de omzetbelasting**

<b>Student</b>	<b>Anou de Boer</b>
<b>Student nummer</b>	<b>435159</b>
<b>Begeleider</b>	<b>M.D.C. Gomes Vale Viga</b>
<b>Tweede beoordelaar</b>	
<b>Datum definitieve versie</b>	

*Het geschreven in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.*

# Inhoudsopgave

<b>Hoofdstuk 1: Inleiding</b> .....	<b>4</b>
1.1    Aanleiding .....	4
1.2    Probleem .....	5
1.3    Opzet .....	5
<b>Hoofdstuk 2: Btw-ondernemer</b> .....	<b>6</b>
2.1 Inleiding .....	6
2.2 Omzetbelasting algemeen .....	6
2.2.1 Geschiedenis van de omzetbelasting .....	6
2.2.2 Btw-richtlijn .....	6
2.2.3 Het rechtskarakter van de omzetbelasting .....	7
2.3 Begrip ondernemer .....	7
2.3.1 Ieder .....	8
2.3.2 Bedrijf .....	8
2.3.3 Zelfstandig .....	9
2.4 Verschil ondernemer en hobbyist .....	11
2.4.1 Ondernemer Vs. Hobbyist .....	11
2.4.2 Arresten .....	12
2.5 Deelconclusie.....	13
<b>Hoofdstuk 3: Influencers</b> .....	<b>15</b>
3.1 Inleiding .....	15
3.2 Begrip influencers .....	15
3.3 Soorten influencers .....	15
3.3.1 Groep I: de reeds bekende personen.....	15
3.3.2 Groep II: bekend geworden influencers .....	16
3.3.3 Groep III: onbekende influencers .....	16
3.4 Ondernemerschap en influencers .....	16
3.5 Deelconclusie.....	20
<b>Hoofdstuk 4: Gevolgen van ondernemerschap voor influencers</b> .....	<b>21</b>
4.1 Inleiding .....	21
4.2 Belastbare feit.....	21
4.2.1 Algemeen .....	21
4.2.2 Belastbare feit voor influencer en opdrachtgever .....	21
4.3 Plaats van levering van goederen.....	22
4.3.1 Grensoverschrijdende situaties .....	22
4.3.2 Oorspronglandbeginsel Vs. Bestemmingslandbeginsel .....	22
4.3.3 Hoofregel .....	23
4.3.4 Plaats van levering gezien vanuit influencer en opdrachtgever .....	24
4.4 Plaats van dienst.....	24
4.4.1 Hoofregel .....	24
4.4.2 Bijzondere regels.....	25
4.4.3 Plaats van dienst gezien vanuit influencer en opdrachtgever .....	25
4.5 Maatstaf van heffing .....	26
4.5.1 Algemeen .....	27
4.5.3 Maatstaf van heffing voor influencers en opdrachtgevers .....	29

4.6	Tarief .....	30
4.6.1	Algemeen .....	30
4.6.2	Tarief voor influencers en opdrachtgevers .....	30
4.7	Vrijstellingen .....	30
4.7.1	Algemeen .....	30
4.7.2	Vrijstellingen en influencers .....	30
4.8	Aftrek van voorbelasting .....	31
4.8.1	Algemeen .....	31
4.8.2	Werking van het BUA .....	32
4.8.3	Recht op aftrek voor influencers .....	33
4.9	Administratieve gevolgen .....	34
4.9.1	Algemeen .....	34
4.9.2	Administratieve gevolgen voor influencers .....	34
4.10	Deelconclusie.....	34
<b>Hoofdstuk 5: Influencers beter belasten in de omzetbelasting .....</b>		<b>36</b>
5.1	Inleiding .....	36
5.2	Problemen voor de belastingdienst.....	36
5.3	Problemen voor influencers .....	36
5.4	Oplossingen.....	37
5.4.1	Kleineondernemingsregeling .....	37
5.4.2	Omzetgerelateerde vrijstelling omzetbelasting (nieuwe KOR) .....	38
5.4.3	Voorstel Europese Commissie .....	39
5.5	Deelconclusie.....	40
<b>Hoofdstuk 6: Conclusie .....</b>		<b>41</b>
<b>Literatuurlijst .....</b>		<b>43</b>
<b>Bijlagen.....</b>		<b>45</b>
Bijlage 1.....		45

# Hoofdstuk 1: Inleiding

## 1.1 Aanleiding

Het internet heeft een belangrijke rol in de huidige economie. Je kunt verschillende leveringen en diensten gemakkelijk online regelen. Zo kun je een taxi bestellen via het bedrijf Uber, een overnachting boeken via Airbnb en eten bestellen via Deliveroo. Ook heeft social media grote invloed op de huidige samenleving. Via socialmediakanalen, zoals Instagram en YouTube, houden vloggers en bloggers hun volgers op de hoogte van hun leven.

Niet alleen voor consumenten, maar ook voor bedrijven biedt de opkomst van de interneteconomie verschillende mogelijkheden. Bedrijven kunnen hun product of dienst laten promoten door influencers via social media. Dit wordt influencer marketing genoemd. Influencer marketing is een relatief goedkope manier om je product onder de aandacht te brengen bij de juiste doelgroep. Via reguliere advertenties bereiken bedrijven voor hetzelfde geld namelijk nooit zo'n groot en gericht publiek.<sup>1</sup> Een ander voordeel van influencer marketing ten opzichte van reguliere marketing is dat influencers door hun volgers gezien worden als betrouwbaar, waardoor hun positieve review over een product eerder wordt aangenomen dan een reclame van een marketingcampagne.

Het succes van de influencer marketing brengt met zich mee dat vloggers en bloggers steeds vaker benaderd worden met het verzoek om een review op hun goedbezochte account te zetten. Op deze manier verdienen influencers aardig wat bij. Denk aan een vlogger die in een van haar vlogs de nieuwe make-up lijn van een bedrijf promoot en in ruil daarvoor het product gratis ontvangt. Of een persoon met een trouwe groep volgers die een foto plaatst op haar Instagram van het restaurant waar zij zojuist heeft gegeten en in ruil daarvoor een gratis dessert ontvangt.

Binnen de Wet OB rijst de vraag hoe om dient te worden gegaan met de hierboven geschetste situatie. Zijn deze zogeheten influencers belastingplichtig voor de btw? Het verschil tussen hobbyisme en ondernemerschap is vaak moeilijk te maken. Wanneer influencers belastingplichtig zijn voor de omzetbelasting, zal dit verschillende problemen met zich meebrengen. Ten eerste blijkt in de praktijk dat noch het bedrijf noch de influencer op de hoogte is van de btw-gevolgen die vastzitten aan de afspraken tussen hen, want waarom zou je btw moeten betalen voor je hobby of voor het gratis vertrekken van producten?<sup>2</sup> Vervolgens is het de verantwoordelijkheid van de influencer om een juiste aangifte te doen, maar het is voor hem vaak onduidelijk wat tot zijn officiële inkomen behoort.<sup>3</sup> Moeten de materiële voordelen die de influencer als tegenprestatie ontvangt ook tot het inkomen worden gerekend? Tevens komt de vraag op in hoeverre influencers de btw in aftrek mogen brengen? En hoe wordt omgegaan met een Nederlandse influencer die niet voor een Nederlands merk producten promoot, maar voor een Frans merk? Ook zal het aantal btw-ondernemers flink toenemen als influencers worden gezien als ondernemer. Hoe dient de belastingdienst deze ondernemers allemaal te

---

<sup>1</sup> J. Bijl en A. Sanders, *Bloggen en Vloggen: #btw?*, Btwbrief 2016/93.

<sup>2</sup> Idem.

<sup>3</sup> 'Belastingdienst worstelt met interneteconomie', *NOS* 6 september 2016, nos.nl.

controleren? En moeten influencers zich registreren voor de btw en aan alle administratieve verplichtingen voldoen?<sup>4</sup>

## **1.2 Probleem**

De hierboven beschreven problemen leiden tot de volgende onderzoeksvraag:

*In hoeverre zijn influencers belastingplichtig voor de omzetbelasting, welke problemen ontstaan hierbij en biedt de (nieuwe) kleineondernemersregeling een oplossing?*

## **1.3 Opzet**

Om te beginnen wordt in het tweede hoofdstuk gekeken hoe de omzetbelasting is vormgegeven. Ook wordt het begrip ondernemer uitgelegd en in het bijzonder waar de grens ligt tussen een hobbyist en een ondernemer. Vervolgens wordt in het derde hoofdstuk verduidelijkt wat influencers zijn en worden drie typen influencers besproken. In het vierde hoofdstuk wordt behandeld wat de gevolgen van het ondernemerschap zijn voor influencers. Gekeken wordt naar het belastbare feit, de plaatsbepalingsregels, de maatstaf van heffing, het tarief en vrijstellingen, het recht op aftrek van voorbelasting en de formele eisen. In hoofdstuk vijf worden de problemen besproken die ontstaan bij de belastingdienst en de influencers door de opkomende interneteconomie. Vervolgens wordt gekeken of de (nieuwe) kleineondernemersregeling een oplossing is voor deze problemen. In hoofdstuk zes zal antwoord worden gegeven op de onderzoeksvraag.

---

<sup>4</sup> J. Bijl en A. Sanders, *Bloggen en Vloggen: #btw?*, Btwbrief 2016/93.

## Hoofdstuk 2: Btw-ondernemer

### 2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt beschreven op welke wijze de omzetbelasting is vormgegeven en wordt voor een aantal onderdelen de werking van deze belasting beschreven. Gekeken wordt naar de totstandkoming van de omzetbelasting, de verhouding met de Btw-richtlijn, het rechtskarakter en wanneer je ondernemer bent voor de btw. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een deelconclusie.

### 2.2 Omzetbelasting algemeen

#### 2.2.1 Geschiedenis van de omzetbelasting

De opbrengst van de omzetbelasting steeg dit jaar naar ruim 50 miljard. De omzetbelasting is na de loon- en inkomstenbelasting de belangrijkste inkomstenbron voor de Nederlandse overheid.<sup>5</sup> De omzetbelasting hoe wij die nu kennen, de Wet op omzetbelasting 1968, is in 1969 ingevoerd. Daarvoor kende men al een soortgelijke belasting. Zo kenden de Romeinen een belasting op de goederenhandel over veilingen en in Spanje hadden ze in de middeleeuwen de ‘Alcabala’. Hierna werd onder Spaanse invloed in Nederland ook een omzetbelasting geïntroduceerd. Door Alva werd geprobeerd om een tiende penning, een belasting van 10% op de verkoopopbrengsten van roerende goederen, in te voeren.<sup>6</sup> In Europa werden vervolgens in de twintigste eeuw omzetbelastingen ingevoerd om de kosten als gevolg van oorlogen en crisissen te dekken. In Nederland werd de omzetbelasting in 1934 ingevoerd. Sindsdien heeft Nederland altijd omzetbelasting geheven, en is deze door de jaren heen aangepast en veranderd. Zo werden in 1967 de omzetbelastingstelsels in de Europese Gemeenschappen vervangen door eenzelfde belastingsysteem. In Nederland gebeurde dit door invoering van de Wet op de omzetbelasting 1968. Deze wet vormt nog steeds de basis van de heffing van omzetbelasting in Nederland.<sup>7</sup>

#### 2.2.2 Btw-richtlijn

De omzetbelasting is dus nooit verdwenen in Nederland. Naast de hoge opbrengst, heeft dit te maken met het Europese karakter van de omzetbelasting. De Nederlandse omzetbelasting is namelijk gebaseerd op Europese btw-regelgeving. Deze regelgeving is vastgelegd in de Btw-richtlijn.<sup>8</sup> Het is aan de nationale instanties hoe zij een richtlijn verwerken in de nationale regelgeving, zolang het resultaat maar bereikt wordt.<sup>9</sup>

De Btw-richtlijn zorgt hiermee voor harmonisatie van de belastingwetten van de lidstaten. Harmonisatie van de omzetbelastingen draagt bij aan één van de doelstellingen van de Europese

---

<sup>5</sup> Centraal Bureau voor de Statistiek, ‘Opbrengst btw groeit in 50 jaar tot meer dan 50 miljard’, cbs.nl, Den Haag/Heerlen: 2 jan 2019.

<sup>6</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 3.

<sup>7</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 4.

<sup>8</sup> Richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006, maar wordt kortweg aangeduid als ‘Btw-richtlijn’. Deze richtlijn verving de Zesde richtlijn en trad op 1 januari 2007 in werking.

<sup>9</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 39.

Unie, namelijk het instellen van een interne markt.<sup>10</sup> Een interne markt bevat een ruimte zonder binnengrenzen, waarin het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal is gewaarborgd.<sup>11</sup>

### **2.2.3 Het rechtskarakter van de omzetbelasting**

Wat is het rechtskarakter van de btw? Over het antwoord op deze vraag wordt in de literatuur regelmatig gediscussieerd. Een aantal auteurs beweert dat het rechtskarakter van de omzetbelasting helemaal niet bestaat. Echter bestaat geen twijfel over wie en wat de btw beoogt te belasten.<sup>12</sup> De omzetbelasting tracht namelijk elke overdracht van goederen en diensten op hun weg van producent naar consument te belasten.<sup>13</sup>

Over het algemeen kan de btw het rechtskarakter hebben van een verkeerbelasting, productiebelasting en verbruiksbelasting. Een verkeersbelasting ziet op handelingen in het rechtsverkeer. De omzetbelasting zou hiermee een verkeersbelasting zijn, aangezien elke omzetbelasting aangrijpt bij juridische handelingen. Van Hilten en van Kesteren merken op dat bij de omzetbelasting de rechtshandeling niet meer dan een middel is om een ander doel te bereiken en dat die handeling zich niet als zodanig als object voor de belastingheffing leent.<sup>14</sup> Vervolgens vormt bij een productiebelasting de productie het object van heffing. Met deze belasting wenst de overheid te bereiken dat zij een deel van hun uitgaven ten gunste van het bedrijfsleven, kunnen terugvorderen van de ondernemers.<sup>15</sup> Tot slot het rechtskarakter van verbruiksbelasting. De omzetbelasting in Nederland is een verbruiksbelasting. Een verbruiksbelasting beoogt de consumptie van goederen en diensten in de heffing te belasten door de besteding als maatstaf te nemen.<sup>16</sup> De omzetbelasting heeft de kenmerken van een algemene indirecte verbruiksbelasting. Dit aangezien de heffing plaatsvindt bij degene bij wie de consument zijn bestedingen doet en in beginsel alle bestedingen van de consument in de heffing worden betrokken.<sup>17</sup>

## **2.3 Begrip ondernemer**

Wanneer ben je btw-ondernemer? In artikel 9 van de Btw-richtlijn staat: “als belastingplichtige wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit”. In artikel 7 van de Wet OB wordt een ondernemer omschreven als: “ieder die zelfstandig een bedrijf of beroep beoefent”. De Btw-richtlijn spreekt over een ‘belastingplichtige’ en de wet over een ‘ondernemer’. Beide definities lijken op elkaar, omdat de Btw-richtlijn in de nationale

---

<sup>10</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 28-29.

<sup>11</sup> Artikel 26 VWEU.

<sup>12</sup> A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW*, Deventer: Kluwer 2009/7.5.

<sup>13</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 4.

<sup>14</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 5.

<sup>15</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 6.

<sup>16</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 8.

<sup>17</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 9.

wetgeving is geïmplementeerd. Uit het arrest van 2 mei 1984<sup>18</sup> volgt dat de Nederlandse ‘ondernemer’ dezelfde is als de Europese ‘belastingplichtige’. Om deze reden is de Europese jurisprudentie over de ‘belastingplichtige’ ook rechtstreeks van toepassing op het begrip ‘ondernemer’.<sup>19</sup> Hieronder worden de drie belangrijkste elementen van het ondernemerschap, namelijk de begrippen ‘ieder’, ‘bedrijf’ en ‘zelfstandig’, nader toegelicht.

### 2.3.1 Ieder

Het begrip ‘ieder’ wordt in de jurisprudentie toegelicht. Met ‘ieder’ wordt bedoeld natuurlijke personen, rechtspersonen en allerlei samenwerkingsverbanden zoals verenigingen, maatschappen en vennootschappen onder firma.<sup>20</sup> Dit zorgt voor een ruim ondernemersbegrip. Wat logisch is, aangezien het doel van de omzetbelasting is om alle consumptieve uitgaven in de belasting te betrekken.

### 2.3.2 Bedrijf

Vervolgens de term ‘bedrijf’. De definitie van het begrip ‘bedrijf’ wordt niet gegeven in de wetgeving. Uit artikel 7 van de wet OB volgt alleen dat onder bedrijf mede kan worden verstaan het zelfstandig uitoefenen van een beroep, alsmede de exploitatie van een vermogensbestanddeel om daar duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Uit de jurisprudentie is wel de definitie voor het begrip ‘bedrijf’ af te leiden, namelijk “een organisatie van kapitaal en arbeid, welke erop is gericht om in een duurzaam streven door deelname aan het economisch verkeer, maatschappelijke behoeften te bevredigen”.<sup>21</sup>

Wat opvalt, is dat de begrippen ‘ieder’ en ‘zelfstandig’ wel terugkomen in artikel 9 van de Btw-richtlijn, maar dat het begrip ‘bedrijf’ niet wordt genoemd. In plaats daarvan wordt in de richtlijn gesproken over het verrichten van een economische activiteit. De term ‘economische activiteit’ heeft een ruime werking. Het slaat niet alleen op het verrichten van prestaties tegen vergoeding, maar ook de voorbereidende handelingen kunnen al tot de economische activiteit worden gerekend. Dit blijkt uit het arrest Rompelman.<sup>22</sup> Echter een voorwaarde om als economische activiteit te kwalificeren, is dat regelmatig prestaties tegen vergoeding moeten worden verricht. Van een economische activiteit is dus pas sprake wanneer duurzaam naar opbrengst wordt gestreefd. Het maakt hierbij niet uit of winst wordt beoogd of gemaakt. Het opbrengsttoegmerk geldt niet alleen voor de organisatie, maar voor elke prestatie afzonderlijk.<sup>23</sup> Uit het arrest Hong Kong<sup>24</sup> volgt dat iemand die uitsluitend om niet presteert, geen economische activiteit verricht. Tot slot blijkt uit het arrest Commissie tegen Finland<sup>25</sup> dat voor een

---

<sup>18</sup> HR 2 mei 1984, *BNB* 1984/295.

<sup>19</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 70-71.

<sup>20</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 72.

<sup>21</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 75.

<sup>22</sup> HvJ 14 februari 1985 (Rompelman).

<sup>23</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 78.

<sup>24</sup> HvJ 1 april 1982 (Hong Kong).

<sup>25</sup> HvJ 29 oktober 2009 (Commissie tegen Finland).



economische activiteit sprake moet zijn van een rechtstreeks verband tussen de prestatie en de vergoeding.

Voor het uitoefenen van een bedrijf wordt het opbrengsttoegmerk van hierboven ook veronderstelt, aangezien dit wordt ondersteund door de in de jurisprudentie ontwikkelde voorwaarde van optreden in het economisch verkeer.<sup>26</sup>

De vraag is wat precies onder duurzaam streven naar opbrengst moet worden verstaan. Dit is niet gemakkelijk te bepalen. Door te kijken of iemand regelmatig presteert, kan het duurzame streven wel worden afgeleid. Echter is het niet helemaal duidelijk wanneer moet worden geconcludeerd dat iemand regelmatig presteert.<sup>27</sup> In beginsel wordt iemand die incidenteel een prestatie verricht geen ondernemer.<sup>28</sup> Ook een enkele keer een economische activiteit verrichten, wordt niet aangemerkt als duurzaam. Incidentele en enkele handelingen zijn dus niet duurzaam, maar wanneer wordt wel voldaan aan het duurzame streven? Het Hof van Justitie geeft aan dat hiervoor onderscheid gemaakt moet worden tussen activiteiten in de hobbysfeer en ondernemersactiviteiten. Wanneer in de hobbysfeer wordt gehandeld en niet wordt gestreefd naar een duurzame deelname in het economisch verkeer, is geen sprake van een btw-ondernemer.<sup>29</sup> In paragraaf 2.4 zal dieper worden ingegaan op verschil tussen een ondernemer en een hobbyist.

### **2.3.3 Zelfstandig**

Tot slot dienen de hierboven beschreven activiteiten zelfstandig te worden uitgevoerd. In artikel 10 van de Btw-richtlijn wordt het begrip 'zelfstandig' beschreven. Hieruit volgt dat loontrekkende en andere personen niet belastingplichtig zijn voor de btw, voor zover zij met hun werkgever een arbeidsovereenkomst zijn aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever. Geen dienstbetrekking vormt hier slechts een aanwijzing voor het bestaan van zelfstandigheid. Iemand kan namelijk onder bepaalde omstandigheden nog steeds ondergeschikt zijn. De omstandigheden die een rol kunnen spelen zijn bijvoorbeeld het aantal opdrachtgevers, de mate waarin de opdrachtgever toezicht houdt, de aard van de werkzaamheden en het risico dat de opdrachtnemer loopt.<sup>30</sup> De onderstaande arresten zullen hier meer duidelijkheid over geven.

#### Aard van de werkzaamheden

In het arrest Commissie tegen Nederland<sup>31</sup> speelde de omstandigheden waaronder de werkzaamheden werden uitgevoerd een rol. De vraag was of notarissen en gerechtsdeurwaarders in Nederland als zelfstandig konden worden gezien.

---

<sup>26</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 76.

<sup>27</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 82.

<sup>28</sup> Art 12 lid 1 Btw-richtlijn.

<sup>29</sup> C. Renkers, *Ondernemersbegrip in de deeleconomie: Eerlijk zullen we alles delen?*, Btwbrief 2017/68.

<sup>30</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 89-90.

<sup>31</sup> HvJ 26 maart 1987, zaak C-235/85 (Commissie tegen Nederland).

Het HvJ oordeelde dat de notarissen en gerechtsdeurwaarders zelfstandig handelden. De motivering die het hof hiervoor gaf, was dat de notarissen en gerechtsdeurwaarders, op enkele wettelijke beperkingen na, vrij waren hoe zij hun werkzaamheden invulden en hun loon vaststelden.

#### Aantal opdrachtgevers

In het arrest van 23 mei 1990<sup>32</sup> was sprake van een thuiswerker die werkzaamheden verrichtte voor één opdrachtgever. Voor deze werkzaamheden reikte zij facturen met omzetbelasting uit. Volgens de inspecteur had zij ten onrechte omzetbelasting in rekening gebracht, omdat zij geen ondernemer was in de zin van artikel 7 lid 1 van de Wet OB. Dit motiveerde hij door te stellen dat de zelfstandigheid ontbrak.

De Hoge Raad oordeelde dat de belanghebbende wat betreft de omvang van haar werkzaamheden in hoge mate afhankelijk is van de opdrachtgever, terwijl de opdrachtgever in veel mindere mate afhankelijk is van de bereidheid van de belanghebbende om voor hem werkzaamheden te verrichten. Tussen de belanghebbende en haar opdrachtgever bestond weliswaar geen dienstbetrekking, maar wel een verhouding van ondergeschiktheid wat betreft de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de opdrachtgever. De zelfstandigheid ontbrak, waardoor de Hoge Raad oordeelde dat belanghebbende geen ondernemer was.

#### Lopen van bedrijfsrisico

In de zaak Ayuntamiento de Sevilla<sup>33</sup> ging het om belastingontvangers van twee ressorten die belasting inden voor de plaatselijke overheid. Aan het hof werd gevraagd of de belastingontvangers hun werkzaamheden zelfstandig verrichtten. De ontvangers genoten geen salaris en hadden geen arbeidsovereenkomst. Nagegaan diende te worden of een andere band bestond tussen de ressortontvangers en de plaatselijke overheid waaruit een verhouding van ondergeschiktheid bleek.

Het Hof van Justitie oordeelde dat geen sprake was van een verhouding van ondergeschiktheid. Ten eerste omdat het HvJ, net als in het arrest Commissie tegen Nederland, keek of de werkzaamheden met enige vrijheid konden worden verricht. Uit r.o. 3 en r.o. 13 volgt dat de belastingontvangers het economisch risico van hun werkzaamheden droegen. Dit aangezien de winst van de belastingontvangers niet alleen afhing van het bedrag aan geïnde belastingen, maar ook van de uitgaven die zij maakten voor personeel en materieel. Bovendien droegen de belastingontvangers verantwoordelijkheid voor hun werkzaamheden. Zij waren aansprakelijk voor de uitoefening van hun werkzaamheden en voor de schade aan derden wanneer zij niet als gemachtigden van de overheid handelen (r.o. 15).

---

<sup>32</sup> HR 23 mei 1990, *BNB* 1990/202.

<sup>33</sup> HvJ 25 juli 1991, zaak C-202/90 (Ayuntamiento de Sevilla).

Een ander arrest wat ingaat op het lopen van bedrijfsrisico is het arrest IO<sup>34</sup>. Het ging hier om IO die in de raad van commissarissen zat van een stichting. De stichting had als hoofdactiviteit het blijvend aanbieden van huisvesting aan hulpbehoevenden. Als lid van de raad van commissarissen heb je geen arbeidsoverkomst met de stichting en krijg je een vaste vergoeding per jaar. De prejudiciële vraag is of de werkzaamheden als lid van de raad van commissarissen zelfstandig worden uitgeoefend.

Het Hof zegt dat hier dat de verhouding van ondergeschiktheid ten aanzien van de arbeidsvoorwaarden ontbreekt. Echter kan ook sprake zijn van een verhouding van ondergeschiktheid in de uitoefening van de activiteit (r.o. 38). Gekeken moet worden of de persoon de activiteiten in eigen naam, voor eigen rekening en onder zijn eigen verantwoordelijkheid verricht en of hij het aan die activiteiten verbonden economische risico draagt (r.o. 39). Het Hof oordeelt in r.o. 44 dat een lid van de raad van commissarissen handelt voor rekening en onder de verantwoordelijkheid van de raad. Hij handelt daarom niet in eigen naam, niet voor eigen rekening, en niet voor eigen verantwoordelijkheid. Ook loopt hij geen economisch bedrijfsrisico, omdat hij een vaste vergoeding ontvangt die niet afhankelijk is van zijn deelname aan vergaderingen of van zijn feitelijk gewerkte uren (r.o. 42). IO wordt op grond van zijn werkzaamheden niet aangemerkt als ondernemer.

Uit de bovenstaande arresten kan worden geconcludeerd dat zowel gekeken moet worden naar de ondergeschiktheid ten aanzien van de arbeidsvoorwaarden als naar de ondergeschiktheid in de uitoefening van de activiteit. Indien een persoon in hoge mate afhankelijk is van één opdrachtgever, is dat een teken van ondergeschiktheid. Wanneer een persoon zelf invulling mag geven aan zijn werkzaamheden, is dat juist een teken van zelfstandigheid. Ook is het lopen van bedrijfsrisico een aanwijzing dat de desbetreffende persoon zelfstandig optreedt. Er is sprake van bedrijfsrisico als een persoon verantwoordelijk en aansprakelijk is voor zijn werkzaamheden en schulden, en wanneer de vergoeding afhankelijk is van zijn prestaties.

## **2.4 Verschil ondernemer en hobbyist**

### **2.4.1 Ondernemer Vs. Hobbyist**

In de vorige paragraaf is besproken wanneer iemand ondernemer is voor de btw. Een ondernemer is ieder die zelfstandig een bedrijf of beroep beoefent. Een eis is wel dat duurzaam naar opbrengst moet worden gestreefd. Wanneer iemand in de hobbysfeer handelt en niet streeft naar een duurzame deelname aan het economisch verkeer, wordt deze persoon niet gezien als ondernemer. Het verschil tussen een hobbyist en een ondernemer is in praktijk vaak moeilijk te maken. Zeker met de opkomst van de interneteconomie is het in veel gevallen onduidelijk wanneer iemand ondernemer is. De interneteconomie verlaagt namelijk de drempel naar het ondernemerschap. Het is veel eenvoudiger om een internetonderneming te starten, omdat je hier weinig arbeid en kapitaal voor nodig hebt.<sup>35</sup> De grens tussen ondernemerschap en

---

<sup>34</sup> HvJ 13 juni 2019, zaak C-420/18 (IO).

<sup>35</sup> Verkenning Interneteconomie, Handhavingsagenda 2016-2, Expertisecentrum Handhaving, 17 mei 2016, p. 18.

(incidentele) bijverdiensten is veel minder scherp.<sup>36</sup> In de volgende sub paragraaf wordt stilgestaan bij een aantal arresten die van toepassing zijn op het verschil tussen een hobbyist en een ondernemer.

## **2.4.2 Arresten**

### Enkler

In het arrest Enkler<sup>37</sup> ging het om mevrouw Enkler die zich als bedrijfsmatig verhuurder van kampeerwagens heeft geregistreerd. De voorbelasting op de aankoop van de kampeerwagen werd door Enkler volledig afgetrokken, terwijl de kampeerwagen voornamelijk privé werd gebruikt of aan haar echtgenoot werd verhuurd (r.o. 12). Ook waren de aanschaf en het onderhoud van de kampeerwagens hoofdzakelijk door haar echtgenoot bekostigd (r.o. 17). Vervolgens verklaarde Enkler dat zij het voertuig uitsluitend voor privédoeleinden ging gebruiken. Ter discussie stond of sprake was van een economische activiteit.

Het HvJ oordeelde in r.o. 22 dat de verhuur van een onroerende zaak een exploitatie is die is aan te merken als economische activiteit, wanneer de verhuur erop gericht is om duurzaam opbrengsten te verkrijgen. In dit geval wordt de kampeerwagen zowel voor economische doeleinden als voor privédoeleinden gebruikt. Het HvJ geeft in r.o. 27 aan dat in dat geval alle omstandigheden moeten worden onderzocht om te bepalen of de verhuur gericht is om duurzaam opbrengsten te verkrijgen. Gekeken kan worden naar de werkelijke duur van de verhuur, de omvang van de clientèle en het bedrag aan opbrengsten. Het oordeel van het HvJ was dat de nationale rechter moest beslissen of sprake was van duurzaam verkrijgen van opbrengsten door het geheel van de omstandigheden te beoordelen.

### Ainars Redlihs

In de zaak Redlihs<sup>38</sup> heeft de ondernemer Ainars Redlihs in een periode van één jaar 37 houtleveringen verricht. Deze leveringen waren volgens hem niet aan de btw onderworpen. Redlihs vond namelijk dat de leveringen niet konden worden gezien als een economische activiteit. Hij verdedigde dit standpunt door te zeggen dat deze leveringen niet stelselmatig en zelfstandig zijn verricht. Ook zijn ze niet verricht met winstoogmerk, maar uitsluitend om de gevolgen van overmacht te compenseren veroorzaakt door een storm (r.o. 15).

Het HvJ EU oordeelde echter dat Redlihs moest worden aangemerkt als belastingplichtige. Het HvJ EU concludeert dat de houtleveringen moeten worden beschouwd als exploitatie van een lichamelijke zaak. Deze exploitatie kwalificeert als economische activiteit, wanneer de leveringen erop gericht zijn om daar duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Het is aan de nationale rechter om dit te beoordelen.

---

<sup>36</sup> Verkenning Interneteconomie, Handhavingagenda 2016-2, Expertisecentrum Handhaving, 17 mei 2016, p. 11.

<sup>37</sup> HvJ 26 september 1996, zaak C-230/94 (Enkler).

<sup>38</sup> HvJ 19 juli 2012, zaak C-263/11 (Ainars Redlihs).

## Kostov

In het arrest Kostov<sup>39</sup> is sprake van een zelfstandige particuliere gerechtsdeurwaarder. Voor de prestaties die hij als zelfstandig gerechtsdeurwaarder verricht, is hij onderworpen aan de btw. Naast deze prestaties treedt hij ook incidenteel op als lasthebber bij drie veilingen door te bieden op drie onroerende zaken. In geschil was of de heer Kostov voor deze drie activiteiten als belastingplichtige voor de omzetbelasting moest worden gezien.

Het HvJ EUR oordeelde in r.o. 31 dat “een natuurlijk persoon die voor zijn activiteiten als zelfstandig gerechtsdeurwaarder reeds btw-plichtig is, ook voor elke andere economische activiteit, die hij incidenteel verricht, als ‘belastingplichtige’ moet worden aangemerkt”. Het maakt niet uit dat een incidentele handeling op zichzelf niet wordt aangemerkt als economische activiteit, en dat geen verband bestaat tussen de incidentele handeling en de activiteiten als particuliere gerechtsdeurwaarder.

Uit de bovenstaande arresten kan geconcludeerd worden dat het niet altijd duidelijk is wanneer de desbetreffende persoon een hobbyist of ondernemer is. In het geval dat een goed zowel voor economisch doeleinden als voor privédoeleinden wordt gebruikt, is het aan de nationale rechter om aan de hand van alle omstandigheden te beoordelen of sprake is van een economische activiteit. Omstandigheden die een rol spelen zijn de duur van de economische activiteit, het aantal klanten en het bedrag van de vergoeding. Een persoon zal dus belastingplichtig zijn wanneer hij zijn activiteiten voor een langere periode uitvoert, meerdere klanten of opdrachtgevers heeft en een normale vergoeding ontvangt. Een persoon wordt al vrij snel als ondernemer aangemerkt, want activiteiten die uitsluitend zijn verricht om overmacht te compenseren, kwalificeren als economische activiteit. Daarnaast is een persoon die reeds onderworpen is aan de btw ook voor elke andere economische activiteit ondernemer.

## **2.5 Deelconclusie**

De omzetbelasting is een algemene indirecte verbruiksbelasting en gebaseerd op de Btw-richtlijn. Het doel van deze belasting is om alle bestedingen van de consument in de heffing te betrekken.

Het ondernemersbegrip moet in de omzetbelasting ruim worden opgevat. Het ruime ondernemersbegrip zie je terug, doordat niet alleen natuurlijke personen en rechtspersonen, maar ook samenwerkingsverbanden, stichtingen en verenigingen als ondernemer worden aangemerkt. Een voorwaarde is dat sprake moet zijn van zelfstandigheid, waardoor loontrekkenden en andere ondergeschikten buiten het ondernemersbegrip vallen. Ook moet sprake zijn van een economische activiteit. Hiervan is sprake als duurzaam naar opbrengst wordt gestreefd.

Een persoon die handelt in de hobbysfeer en niet streeft naar een duurzame deelname aan het economisch verkeer, wordt niet gezien als ondernemer. Door de interneteconomie wordt de

---

<sup>39</sup> HvJ 13 juni 2013, zaak C-62/12 (Kostov).

drempel naar het ondernemerschap verlaagd, waardoor het onderscheid tussen een hobbyist en een ondernemer moeilijker te maken is.

## Hoofdstuk 3: Influencers

### 3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt gekeken hoe het onderscheid tussen hobbyisten en ondernemers momenteel gemaakt wordt bij influencers. Eerst wordt uitgelegd wat onder influencers moet worden verstaan en wordt onderscheid gemaakt tussen de verschillende soorten influencers. Deze verschillende soorten influencers worden vervolgens getoetst aan de elementen van het btw-ondernemerschap. Het hoofdstuk eindigt met een deelconclusie.

### 3.2 Begrip influencers

Een influencer kan als volgt worden gedefinieerd: “social media influencers represent a new type of independent third party endorser who shape audience attitudes through blogs, tweets, and the use of other social media”.<sup>40</sup> Een influencer is dus iemand die via social media invloed uitoefent op zijn of haar volgers. Influencers geven hun volgers inkijkjes in hun leven en delen hun interesses. Hiermee maken zij een sterke en persoonlijke connectie met hun volgers. Dit zorgt ervoor dat volgers naar hen luisteren en dingen van hen aannemen.

Voor bedrijven zijn influencers erg interessant. Via een influencer kan een nieuw product gericht, betrouwbaar en relatief goedkoop bij de juiste doelgroep gepromoot worden. Een ander voordeel is dat influencers een bereik hebben waar standaard advertenties niet aan kunnen tippen.<sup>41</sup> Om deze redenen schakelen steeds meer bedrijven influencers in om hun product of merk te promoten via social media. Het zijn niet alleen bedrijven die influencers inschakelen, maar andersom krijgen hotels en restaurants steeds meer verzoeken van personen die in ruil voor online aandacht een gratis nachtje willen blijven slapen.<sup>42</sup> Dit wordt influencer marketing genoemd. In 2017 werd de omvang van de influencer marketing industrie in Nederland geschat op 100 miljoen euro. Voorspeld werd dat dit bedrag zich in 2019 zelfs zal verdubbelen.<sup>43</sup>

### 3.3 Soorten influencers

In deze paragraaf wordt gekeken naar de verschillende soorten influencers. Ik onderscheid drie verschillende groepen. Deze worden hieronder toegelicht.

#### 3.3.1 Groep I: de reeds bekende personen

De eerste groep influencers bestaat uit reeds bekende personen, zoals model Doutzen Kroes en DJ Martijn Gerritsen. Groep I heeft dankzij hun bestaande aantal fans een groot bereik aan volgers. Door hun grote bereik is echter het directe contact met hun volgers klein. Voor bedrijven betekent dit dat deze influencers vooral geschikt zijn om meer naamsbekendheid te

---

<sup>40</sup> K. Freberg, K. Graham, K. McGaughey en L. Freberg, 2011. *Who are the social media influencers? A study of public perceptions of personality*, Public Relations Review, 37(1), 90-92.

<sup>41</sup> J. Bijl en A. Sanders, Bloggen en Vloggen: #btw?, Btwbrief 2016/93.

<sup>42</sup> M. Kooyman, ‘Ondernemers overspoeld door vragen van influencers die iets gratis willen’, AD 26 juli 2019, ad.nl.

<sup>43</sup> M. Ronsdorf, ‘Zo groot is de Nederlandse influencer marketing branche’, *We are First* 28 november 2017.

creëren voor het merk. Een nadeel voor bedrijven is dat deze influencers flink betaald worden per bericht, waardoor zij in de meeste gevallen minder geschikt zijn voor langdurige campagnes.

### **3.3.2 Groep II: bekend geworden influencers**

De tweede groep influencers bestaat uit nog niet bekende personen die bekend zijn geworden door hun activiteiten op social media. Hierbij kan gedacht worden aan make-up artieste Nikkie de Jager, vlogger Enzo Knol of fotograaf Eelco Roos. Het bereik van deze groep loopt bijvoorbeeld uiteen van de 400 duizend volgers van Eelco Roos tot de 12 miljoen volgers van Nikkie de Jager op Instagram. Deze influencers verdienen aardig wat bij met het promoten van producten voor bedrijven. Voor vele is Social Media een voltijdbaan. Ze bedenken de marketingcampagnes en steken veel tijd in hun posts.<sup>44</sup> Groep II is erg toegankelijk naar hun publiek toe, waardoor zij interessant zijn voor bedrijven. De kosten voor marketingcampagnes zullen afhangen van het bereik van de influencer.

### **3.3.3 Groep III: onbekende influencers**

De laatste groep influencers bestaat uit (nog) niet bekende personen met een klein bereik van ongeveer 1.000 tot 10.000 volgers. Voor de meesten is sociale media niet hun dagelijkse activiteit. Ook zullen maar sommigen van hen samenwerkingen met bedrijven aangaan. Bedrijven zullen namelijk alleen een samenwerking aangaan als de influencer een bepaald aantal volgers heeft.<sup>45</sup> Deze groep zal zichzelf niet direct als influencer beschouwen. Een voordeel voor bedrijven is dat de influencers uit groep III minder prijzig zijn dan die uit groep I en groep II. Ook worden ze gezien als een betrouwbaar door hun volgers, omdat ze nog niet zo groot zijn. Een student met 1.000 volgers die 'SlimStuderen' samenvattingen aanbeveelt aan andere studenten op social media, is bijvoorbeeld een persoon die valt onder deze groep influencers.

## **3.4 Ondernemerschap en influencers**

In hoofdstuk twee is besproken wat de voorwaarden zijn om te kwalificeren als ondernemer voor de omzetbelasting. In artikel 7 van de Wet OB wordt de definitie gegeven: "ieder die zelfstandig een bedrijf of beroep beoefent". In deze paragraaf worden de hiervoor genoemde groepen influencers getoetst aan de elementen van het ondernemerschap.

### Ieder

Influencers zijn natuurlijke personen, waardoor ze aan het element 'ieder' voldoen. Naast natuurlijke personen worden onder 'ieder' ook rechtspersonen, zoals een besloten vennootschap (bv), verstaan. Het kan zijn dat een influencer zijn activiteiten uitoefent in de vorm van een bv. Een bv is gunstig wanneer een persoon hoge winsten behaalt. Op een bepaald punt, het omslagpunt, is het financieel aantrekkelijker om een bv aan te gaan. Het omslagpunt

---

<sup>44</sup> 'Insta-foto voor gratis overnachting? Die vraag krijgen horeca steeds vaker', NOS 18 mei 2019, nos.nl.

<sup>45</sup> Idem.



ligt in 2019 rond de 150.000 euro.<sup>46</sup> Vanaf dat punt is het standaard lagere tarief van de vennootschapsbelasting voordeliger dan de aftrekposten van de inkomstenbelasting.<sup>47</sup> Vooral grote influencers, dus de reeds bekende personen uit groep I en een aantal influencers uit groep II, zullen waarschijnlijk kiezen om hun activiteiten uit te oefenen in de vorm van een bv. Naast de financiële aantrekkelijkheid is een ander voordeel dat de influencer niet zelf, maar de bv in de meeste gevallen aansprakelijk is voor eventuele schade en schulden.<sup>48</sup> De influencer zal over het algemeen als bestuurder in dienst zijn van zijn bv.<sup>49</sup> De influencer kan als enige werknemer in dienst zijn. In dat geval zal hij geheel zelf de reclamecampagnes aangaan en uitvoeren in naam van de bv. Bij grotere ondernemingen zullen vaak meerdere werknemers in dienst zijn, dus dan zal de influencer als bestuurder leidinggeven aan de werknemers. Zo heeft DJ Martin Garrix, zelf CEO van zijn bedrijf, een team van 60 mensen in dienst.<sup>50</sup> Wanneer de bv wordt aangemerkt als ondernemer, dan worden de daarin participerende personen in beginsel niet afzonderlijk als ondernemer gezien. De voorwaarde hiervoor is dat de bv zich als combinatie naar buiten moet presenteren.<sup>51</sup>

### Zelfstandig

Vervolgens het begrip ‘zelfstandig’. Het kan zijn dat een influencer in loondienst werkzaam is voor een bedrijf. Ook kan sprake zijn van een andere vorm van ondergeschiktheid ten opzichte van de opdrachtgever. Uit het arrest Commissie tegen Nederland volgt dat het van belang is of een persoon vrij is in de invulling van haar werkzaamheden. Wanneer een influencer precies moet uitvoeren wat het bedrijf voorschrijft, dan is geen sprake van zelfstandigheid. Volgens het arrest van 23 mei 1990 is iemand die in hoge mate afhankelijk is van één opdrachtgever onzelfstandig. Bijvoorbeeld een influencer die de marketingcampagnes verricht voor één warenhuis is geen ondernemer. Tot slot blijkt uit het arrest Ayuntamiento de Sevilla dat om als zelfstandig te worden gezien, het van belang is dat bedrijfsrisico wordt gelopen. Wanneer een influencer alleen verantwoordelijk is voor het plaatsen van een review en daarvoor een afgesproken tegenprestatie ontvangt die niet afhangt van het resultaat van die review, dan wordt geen bedrijfsrisico gelopen.

De influencers uit groep I en II zijn door hun bekendheid en bereik erg gewild. Zij zullen om deze reden niet afhankelijk zijn van één bedrijf, maar reclamecampagnes van verschillende bedrijven voor het kiezen hebben. Deze influencers zullen daarom over het algemeen zelfstandig zijn. Het kan echter zijn dat in de arbeidsovereenkomst tussen de influencer en opdrachtgever staat dat de influencer uitsluitend voor dat bedrijf reclamediensten mag verrichten, dan is sprake van onzelfstandigheid. Influencers uit groep III zijn minder populair en veel van hen zullen slechts met één bedrijf een samenwerking kunnen aangaan. Dit maakt

---

<sup>46</sup> Zie bijlage 1.

<sup>47</sup> J.A.G. van Es, *Afweging bv of eenmanszaak; tendens in de tijd*, Tijdschrift voor Fiscaal Ondernemingsrecht, 2007/94.

<sup>48</sup> Artikel 2:175 BW.

<sup>49</sup> Artikel 2:239 BW.

<sup>50</sup> ‘DJ Martin Garrix solo-artiest? Nee, hij leidt team van 60 mensen’, *De Ondernemer* 19 oktober 2017, [deondernemer.nl](http://deondernemer.nl).

<sup>51</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 72.

hen afhankelijk van deze opdrachtgever. De opdrachtgever kan namelijk de campagne uitbesteden aan een andere kleine influencer, waardoor hij in veel mindere mate afhankelijk is van de influencer. De influencers uit groep III kunnen om deze reden onzelfstandig zijn.

In het geval dat een influencer zijn activiteiten uitoefent door middel van een bv, dan is de influencer in de meeste gevallen ook de directeur-groootaandeelhouder (DGA). Hij is enerzijds in dienst bij zijn bv en anderzijds drijft hij materieel gezien de onderneming. De vraag is of de DGA een ondernemer is. In het arrest Van der Steen<sup>52</sup> is in r.o. 32 besloten dat Van der Steen die DGA is en in naam en voor rekening van een belastingplichtige vennootschap alle werkzaamheden ter uitvoering van de arbeidsovereenkomst tussen hem en de vennootschap verricht, zelf niet belastingplichtig is. Het HvJ motiveert dit door in r.o. 25 te noemen dat Van der Steen geen enkel economisch bedrijfsrisico liep.

### Bedrijf

Tot slot is de vraag of influencers die als zelfstandig worden beschouwd een bedrijf uitoefenen. Volgens artikel 9 van de Btw-richtlijn moet gekeken worden of de influencers een economische activiteit verrichten. Dit is het geval wanneer zij duurzaam naar opbrengst streven.

Bij de influencers uit groep I en groep II bestaat weinig twijfel of zij moeten worden aangemerkt als ondernemers voor de btw. De reeds bekende influencers uit groep I zullen hun activiteiten op social media uitvoeren naast hun dagelijkse beroep waarmee ze bekend zijn geworden. De zelfstandige uitoefening van dit beroep leidt tot ondernemerschap voor de btw, wanneer duurzaam wordt deelgenomen aan het economisch verkeer.<sup>53</sup> De bekende personen zullen in de uitoefening van hun beroep zelfstandig zijn, omdat ze niet in loondienst werkzaam zijn en zelf invulling geven aan en verantwoordelijkheid dragen voor hun werkzaamheden. Uit het arrest van 12 juni 1996<sup>54</sup> is gebleken dat topsporters die regelmatig deelnemen aan toernooien en daar vrijwel altijd startgeld en/of prijzengeld voor ontvangen, ondernemers zijn voor de btw. Aangenomen wordt dat dit bijvoorbeeld ook geldt voor artiesten die regelmatig optreden tegen vergoeding of schrijvers die regelmatig een boek uitbrengen. Reeds bekende mensen zullen dus voor hun dagelijkse beroep als ondernemer worden aangemerkt. Over het algemeen zullen de influencers uit groep I door hun bekendheid de aanbiedingen van campagnes voor uitkiezen hebben, waardoor zij regelmatig tegen vergoeding zullen presteren. In dat geval is sprake van meerdere economische activiteiten.

De meeste populaire influencers uit groep II hebben van vloggen en bloggen hun werk gemaakt. Een influencer zal alleen zijn werk hiervan maken als hij meer dan het 'niet-veel-maar-toereikendbudget'<sup>55</sup> verdient. Dit bedrag bedroeg in 2017 voor een alleenstaande 1.135 duizend

---

<sup>52</sup> HvJ 18 oktober 2007, zaak C-355/06 (Van der Steen).

<sup>53</sup> In artikel 7 lid 2 wordt 'beroep' gelijkgesteld aan 'bedrijf'.

<sup>54</sup> HR 12 juni 1996, *BNB* 1996/346.

<sup>55</sup> Dit budget omvat de minimale uitgaven van een zelfstandig huishouden aan onvermijdbare posten en uitgaven voor ontspanning en sociale participatie.

euro per maand.<sup>56</sup> In Nederland verdien je als vlogger met een video op YouTube ongeveer één euro per duizend views. Een gemiddelde YouTuber met 100.000 abonnees en 1.000.000 views per maand, verdient dus ongeveer 1.000 euro per maand.<sup>57</sup> Op Instagram verdient iemand met 3.000 tot 10.000 volgers tussen de 50 euro en 100 euro met een post. Iemand met 25.000 tot 50.000 volgers kan met een post zo'n 200 euro tot 285 verdienen.<sup>58</sup> Een influencer met 50.000 volgers die vier keer een betaalde post op Instagram zet, kan dus net rondkomen van zijn activiteiten op social media. Het omslagpunt om van vloggen en bloggen je werk te maken, ligt ongeveer bij de 100.000 abonnees op YouTube of meer dan 50.000 volgers op Instagram. De influencers uit groep II bestaan uit populaire influencers met allemaal meer abonnees of volgers dan dit omslagpunt. In veel gevallen is social media hun dagelijkse beroep. De zelfstandige uitoefening van een beroep leidt, zoals hierboven besproken, tot ondernemerschap van de btw, mits duurzaam wordt deelgenomen aan het economisch verkeer. Hieraan zal worden voldaan, aangezien deze groep door hun grote bereik de keuze heeft uit verschillende reclamecampagnes en daarom regelmatig tegen vergoeding presteert.

Bij de nog niet bekende influencers uit groep III is het minder duidelijk of zij kwalificeren als ondernemer voor de btw. In dit geval is het onderscheid tussen een hobbyist en een ondernemer moeilijker te maken. Uit het Hong Kong arrest<sup>59</sup> blijkt dat niet duurzaam naar opbrengst wordt gestreefd, wanneer uitsluitend prestaties om niet worden verricht. Influencers die gratis, dus als hobby, producten van bedrijven of restaurants aanbevelen, voeren geen economische activiteit uit. Vervolgens is de vraag of influencers die wel tegen vergoeding presteren een economische activiteit verrichten. De meeste influencers uit groep III zullen nauwelijks kunnen bestaan van de inkomsten die zij verdienen met hun activiteiten op social media.<sup>60</sup> Hierboven is besproken dat vaak alleen de influencers uit groep I en II goed verdienen met hun social media-activiteiten. Om te kwalificeren als ondernemer voor de btw maakt het echter niet uit of ook daadwerkelijk winst wordt behaald. Van belang is of zij deze opbrengst wel beogen. Aan het duurzame streven wordt voldaan wanneer een influencer met enige regelmaat samenwerkingen met bedrijven aangaat. Een influencer die alleen zo nu en dan, incidenteel, een product promoot, is daarom geen ondernemer voor de btw. Het kan echter zijn dat een influencer naast zijn social media-activiteiten ook andere prestaties verricht die wel zijn onderworpen aan btw. In het arrest Kostov<sup>61</sup> is beslist dat die belastingplichtige ook voor de incidentele handeling als belastingplichtige moet worden aangemerkt. Het maakt daarbij niet uit dat geen verband bestaat tussen de social media-activiteiten en de overige btw-belaste prestaties van de influencer.

---

<sup>56</sup> B. Goderis, B. van Hulst en S. Hoff, 'Waar ligt de armoedegrens?', Sociaal en Cultureel Planbureau, 23 november 2018.

<sup>57</sup> 'Zo veel verdien je in Nederland als YouTuber', *NOS* 8 juli 2017, nos.nl.

<sup>58</sup> 'De meeste influencers verdienen minder dan je denkt', *AD* 22 juni 2018, ad.nl.

<sup>59</sup> HvJ 1 april 1982 (Hong Kong).

<sup>60</sup> 'Vloggen voor beginners', *RTL Nieuws* 20 maart 2018, rtlnieuws.nl & H. Gorris, 'Heet je niet Enzo Knol? Zie dan maar rond te komen', *NRC Handelsblad* 30 maart 2017, nrc.nl & L. de Corte.

<sup>61</sup> HvJ 13 juni 2013, zaak C-62/12 (Kostov).

### 3.5 Deelconclusie

Influencer marketing wordt steeds populairder bij bedrijven. Door middel van influencers kunnen bedrijven hun product op een geschikte manier onder de aandacht brengen. In deze scriptie wordt onderscheid gemaakt tussen drie soorten influencers, namelijk de reeds bekende personen (Groep I), de eerst nog niet bekende personen die bekend zijn geworden door hun social media-activiteiten (Groep II) en de kleine niet bekende influencers (Groep III).

Het hangt van verschillende omstandigheden af of een influencer belastingplichtig zal zijn voor de omzetbelasting. Influencers zullen voldoen aan het begrip ‘ieder’, omdat ze natuurlijke personen of rechtspersonen zijn. Of sprake is van zelfstandigheid hangt af van de afspraken met het bedrijf. Om als influencer te voldoen aan het begrip ‘zelfstandigheid’ moet de influencer ten eerste niet in loondienst zijn. Ook mag geen sprake zijn van een andere verhouding van ondergeschiktheid. Dit is het geval wanneer de influencer vrij is in de invulling van haar werkzaamheden en niet slechts voor één bedrijf promoties verrichten. Daarnaast moet de influencer bedrijfsrisico lopen, dus verantwoordelijkheid zijn voor de werkzaamheden en een daarvan afhankelijke tegenprestatie ontvangen.

Wanneer een influencer als zelfstandig wordt gezien, moet gekeken worden of sprake is van een economische activiteit. Dit verschilt per soort influencer.

Groep I: bij deze reeds bekende influencers is over het algemeen sprake van twee economische activiteiten. Ten eerste zijn zij ondernemer voor het beroep waar ze bekend mee zijn geworden. Ten tweede worden hun social media-activiteiten gezien als economische activiteit, omdat zij regelmatig tegen vergoeding zullen presteren.

Groep II: de populaire influencers zijn ondernemer. Dit aangezien zij van vloggen en bloggen hun werk hebben gemaakt en dit regelmatig tegen vergoeding doen.

Groep III: bij de nog niet bekende influencers is het moeilijk om onderscheid te maken tussen een hobbyist en een ondernemer. Deze groep kwalificeert als ondernemer wanneer met enige regelmaat samenwerkingen met bedrijven worden aangegaan. Een influencer die dit alleen zo nu en dan doet is geen ondernemer, tenzij hij naast zijn social media-activiteiten andere btw-belaste prestaties verricht. In dat geval is de influencer ook voor zijn incidentele samenwerkingen aangemerkt als ondernemer.

## **Hoofdstuk 4: Gevolgen van ondernemerschap voor influencers**

### **4.1 Inleiding**

In het vorige hoofdstuk is besproken in hoeverre influencers kwalificeren als ondernemer voor de omzetbelasting. In dit hoofdstuk wordt gekeken welke gevolgen het ondernemerschap met zich meebrengt. Achtereenvolgens worden het belastbare feit, de plaats van levering en dienst, de maatstaf, het tarief, de vrijstellingen, aftrek van voorbelasting en de formele gevolgen van de omzetbelasting beschreven. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een deelconclusie.

### **4.2 Belastbare feit**

#### **4.2.1 Algemeen**

In artikel 1 van de Wet OB 1968 worden de belastbare feiten voor de omzetbelasting weergegeven:

- Onderdeel a: Leveringen van goederen en diensten, welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht;
- Onderdeel b: Intracommunautaire verwervingen van goederen onder bezwarende titel in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer en door rechtspersonen, andere dan ondernemers;
- Onderdeel c: Intracommunautaire verwervingen onder bezwarende titel, anders dan in de zin van het onderdeel hierboven genoemd, van nieuwe vervoermiddelen in Nederland;
- Onderdeel d: Invoer van goederen.

In deze scriptie wordt vooral aandacht besteed aan onderdelen a en b. De reden is dat c en d voor iedereen gelden, en niet alleen voor ondernemers.

Na de constatering dat iemand een ondernemer is, komt de vraag naar boven of sprake is van een levering van een goed of dienst. Om dit verschil te maken, moet allereerst gekeken worden of het geleverde kwalificeert als een goed in de zin van de omzetbelasting. In de Btw-richtlijn staat dat met het begrip goederen wordt bedoeld lichamelijke zaken, maar ook zaken als elektriciteit, gas, warmte, koude en soortgelijke zaken.<sup>62</sup> De wet sluit aan bij de Btw-richtlijn.<sup>63</sup> Vervolgens moet worden gekeken naar wat wordt verstaan onder de levering van goederen. Dit wordt beschreven in artikel 3 van de Wet OB. Voor deze scriptie is onderdeel a van dit artikel van belang, waarin staat dat met een levering wordt bedoeld: “de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken”. Naast de levering van een goed worden ook verrichtingen van diensten belast met btw. In artikel 4 van de Wet OB staat dat onder het begrip dienst wordt verstaan: “alle prestaties, niet zijnde leveringen van goederen”.

#### **4.2.2 Belastbare feit voor influencer en opdrachtgever**

In deze paragraaf wordt gekeken naar het belastbare feit voor zowel influencers als hun opdrachtgever. Wanneer een influencer een product of dienst ontvangt van een bedrijf door hier een review over te plaatsen op zijn social media-account, is sprake van een ruilvereenkomst.

---

<sup>62</sup> Art 14 lid 1 en Art 15 lid 1 Btw-richtlijn.

<sup>63</sup> Art 3 lid 7 Wet OB.

De opdrachtgever verstrekt een product of dienst en de influencer plaatst een review. Dit wordt voor de btw gezien als twee belastbare handelingen.

#### Belastbare feit influencer

Het belastbare feit voor influencers is het schrijven van de review. Dit is een dienst, want het is geen levering van een goed, maar een andere prestatie.<sup>64</sup> Het is geen levering, omdat geen overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken plaatsvindt.<sup>65</sup>

#### Belastbare feit opdrachtgever

Uit het voorbeeld van hierboven volgt dat het belastbare feit voor de dienstverrichter zowel de levering van een goed kan zijn als een dienst. Daarnaast kan het zijn dat de influencer geen product of dienst krijgt, maar een geldsom. In feite is dan sprake van een belaste handeling voor de opdrachtgever. De levering van de geldsom is namelijk een levering van een goed, want de macht om als eigenaar over de geldsom te beschikken gaat over van de opdrachtgever naar de influencer. Dit is echter niet in overeenstemming met het doel en de strekking van de btw, want de btw beoogt consumptieve bestedingen te belasten. Om deze reden is de vrijstelling van artikel 11 lid 1 onderdeel i ontstaan. Door deze vrijstelling worden handelingen met betrekking tot chartaal geld uit de heffing gehouden.<sup>66</sup>

### **4.3 Plaats van levering van goederen**

#### **4.3.1 Grensoverschrijdende situaties**

In paragraaf 2.2.2 is besproken dat de Europese Unie als doel heeft om een interne markt tot stand te brengen. Een interne markt is een ruimte zonder binnengrenzen.<sup>67</sup> Dit betekent dat geen invoerrechten betaald hoeven te worden over goederen die van de ene lidstaat naar een andere lidstaat binnen de EU worden vervoerd. Het voorgaande is gerealiseerd door in het B2B-goederenverkeer het belastbare feit ‘invoer’ binnen de EU te vervangen door het belastbare feit ‘intracommunautaire verwerving’.<sup>68</sup> Een intracommunautaire transactie vindt dus plaats wanneer een ondernemer binnen de EU goederen verkoopt aan een ondernemer in een andere lidstaat, en deze goederen naar deze ondernemer worden vervoerd of verzonden. Bij een intracommunautaire transactie ontstaan twee belaste handelingen, namelijk de intracommunautaire levering en de intracommunautaire verwerving. Hieronder zal besproken worden wat de plaats van levering is van deze handelingen.

#### **4.3.2 Oorspronglandbeginsel Vs. Bestemmingslandbeginsel**

Uit artikel 1 van de Wet OB volgt dat omzetbelasting wordt geheven van leveringen van goederen en diensten die in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer worden verricht of van intracommunautaire verwervingen van goederen in Nederland. Hieruit volgt dat

---

<sup>64</sup> Artikel 4 Wet OB.

<sup>65</sup> Artikel 3 Wet OB.

<sup>66</sup> D. Euser, *Algemeen*, Cursus Belastingrecht (Omzetbelasting), 25 februari 2019, OB.2.3.3.G.a1.

<sup>67</sup> Artikel 26 lid 2 VWEU.

<sup>68</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 429.

alleen prestaties die in Nederland plaatsvinden of worden geacht plaats te vinden, in de Nederlandse omzetbelasting worden betrokken. De vraag is vervolgens hoe deze plaats wordt bepaald.

Voor het bepalen van de plaats van levering van goederen of diensten kan onderscheid gemaakt worden tussen het bestemmingslandbeginsel en het oorspronglandbeginsel. Volgens het bestemmingslandbeginsel komt de belasting toe aan het land waar het verbruik van goederen en diensten plaatsvindt. Bij het oorspronglandbeginsel mag het land of de landen heffen waar de goederen en diensten zijn geproduceerd. Het rechtskarakter van de belasting bepaalt welke van de twee beginselen van toepassing is.<sup>69</sup> De omzetbelasting is een algemene verbruiksbelasting, daarom geldt het bestemmingslandbeginsel als uitgangspunt. Het is echter niet zo dat het bestemmingslandbeginsel uitsluitend gebruikt wordt. Dit zou namelijk tot grote praktische problemen leiden. De leverancier zou dan steeds moeten nagaan waar het daadwerkelijke verbruik plaatsvindt. Dit zorgt ten eerste voor hoge administratieve lasten en ten tweede is het niet altijd duidelijk waar het daadwerkelijke verbruik plaatsvindt.<sup>70</sup> In de volgende paragrafen wordt ingegaan op de daadwerkelijke plaatsbepalingregels.

### 4.3.3 Hoofdregel

De plaats van levering van een goed hangt af van het feit of een goed vervoerd wordt of niet. De plaats van levering van een goed met vervoer is volgens de wet de plaats waar de verzending of het vervoer aanvangt.<sup>71</sup> Wanneer een goed niet in verband met de levering wordt vervoerd, vindt de levering plaats waar het goed zich op het tijdstip van de levering bevindt.<sup>72</sup>

In eerste instantie lijkt het alsof niet wordt aangesloten bij het bestemmingslandbeginsel. Wanneer het vervoer in het buitenland begint, dan vindt de levering in het buitenland plaats en is de levering niet in Nederland belast waar het goed verbruikt wordt. In paragraaf 4.3.1 is besproken dat een intracommunautaire verwerving en een intracommunautaire levering belaste prestaties zijn. De intracommunautaire levering is een gewone levering in de zin van artikel 3 van de Wet OB. De intracommunautaire levering is volgens de hoofdregel belast in de lidstaat van vertrek. Deze levering is onder voorwaarden belast tegen het nultarief. In dat geval is geen omzetbelasting verschuldigd en de leverancier houdt zijn recht op aftrek van voorbelasting. De eerste voorwaarde voor toepassing van het nultarief is dat de goederen aantoonbaar naar een andere lidstaat worden vervoerd. Ten tweede moet de afnemer een ondernemer zijn of tot een van de categorieën afnemers behoren die met een ondernemer worden gelijkgesteld.<sup>73/74</sup> De intracommunautaire verwerving van die goederen wordt volgens artikel 17b van de Wet OB belast in de lidstaat van aankomst. De verwerving wordt belast naar het in die lidstaat geldende

---

<sup>69</sup> M. Chin-Oldenziel, Heffingsbeginselen, Cursus Belastingrecht (Europees Belastingrecht), 25 maart 2019, EBR.7.1.1.D.

<sup>70</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 165.

<sup>71</sup> Artikel 5 lid 1 onderdeel a Wet OB.

<sup>72</sup> Artikel 5 lid 1 onderdeel b Wet OB.

<sup>73</sup> Tabel II onderdeel a post 6.

<sup>74</sup> De afnemers die gelijkgesteld worden met een ondernemer zijn te vinden in artikel 1 onderdeel b & artikel 1a lid 2 Wet OB.

tarief.<sup>75</sup> Uitsluitend ondernemers en daarmee gelijkgestelde kunnen belast verwerven. Doordat de intracommunautaire levering in de lidstaat van vertrek onderworpen is aan het nultarief en de intracommunautaire verwerving wordt belast in de lidstaat waar het vervoer eindigt, wordt gezorgd dat de belasting alsnog verschuldigd is in het land waar het verbruik plaatsvindt.

#### **4.3.4 Plaats van levering gezien vanuit influencer en opdrachtgever**

Hierboven is aan bod gekomen dat sprake kan zijn van een grensoverschrijdende situatie bij influencers. Een Nederlandse influencer kan bijvoorbeeld een review plaatsen voor een Duitse ondernemer. De vraag die in deze situatie ontstaat is: ‘wat is de plaats van levering?’

##### Plaats van levering gezien vanuit influencer

Een influencer verricht een reclamediensdienst. De plaats van levering van een goed is daarom niet relevant. Wat wel relevant is, is de plaats van de intracommunautaire verwerving door de influencer. In de vorige paragraaf is besproken dat de intracommunautaire verwerving van goederen een belastbaar feit vormt. De verwerving van de vergoeding in natura vormt een belastbaar feit voor de influencer. Voorwaarde is dat de influencer moet kwalificeren als een ondernemer. Een influencer uit groep I en groep II zal dus belast kunnen verwerven. Een influencer uit groep III zal alleen belast kunnen verwerven wanneer hij ondernemer is. Volgens artikel 17 van de Wet OB is de plaats van verwerving de lidstaat van aankomst. De influencer wordt voor de verwerving in Nederland belast.

##### Plaats van levering gezien vanuit opdrachtgever

De opdrachtgever levert in ruil voor de reclamediensdienst een geldsom of een vergoeding in natura. De levering van een geldsom is geen belastbaar feit, dus hierbij ontstaan geen vraagstukken over de plaats van levering. De plaats van levering van de vergoeding in natura, is de plaats waar het goed zich op het tijdstip van levering bevindt. Wanneer het goed door het bedrijf wordt vervoerd, is de plaats van levering de plaats waar het vervoer aanvangt, dus Duitsland. Deze intracommunautaire levering is onderworpen aan het nultarief.

### **4.4 Plaats van dienst**

#### **4.4.1 Hoofdregel**

Bij de plaats van dienst wordt onderscheid gemaakt tussen diensten die verricht worden aan andere ondernemers (B2B – business-to-business – diensten) en diensten aan niet-ondernemers (B2C – business-to-consumer – diensten).<sup>76</sup> Voor beide diensten wordt hieronder beschreven wat de plaats van dienst is.

##### B2B-dienst

De hoofdregel is dat de plaats van dienst, verricht voor een als zodanig handelende ondernemer, de plaats is waar die ondernemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.<sup>77</sup> Dit is de

---

<sup>75</sup> Intracommunautaire verwerving vormt een belastbaar feit op grond van artikel 1 onderdeel b Wet OB, dus deze wordt ook belast tegen het in Nederland geldende tarief uit artikel 9 Wet OB.

<sup>76</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 175.

<sup>77</sup> Artikel 6 lid 1 Wet OB.



plaats waar de centrale bestuurstaken van het bedrijf worden uitgeoefend.<sup>78</sup> Wanneer de afnemer geen zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft, wordt voor de plaatsbepaling aangesloten bij de woonplaats of gebruikelijke verblijfsplaats van de afnemer.<sup>79</sup>

Is een Nederlandse ondernemer die aan een in het buitenland gevestigde ondernemer een dienst verleent, dan buitenlandse btw verschuldigd? Neen, dit wordt voorkomen door de verleggingsregeling van artikel 12 lid 2 van de Wet OB. Volgens deze regeling moet de heffing worden verlegd naar de afnemer.

#### B2C-dienst

De hoofdregel voor B2C-diensten is dat de plaats van dienst, verricht voor een andere dan ondernemer, de plaats is waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.<sup>80</sup>

#### **4.4.2 Bijzondere regels**

Op de hoofregels van de plaats van dienst bestaan een aantal uitzonderingen. Deze uitzonderingen zorgen ervoor dat beter wordt aangesloten bij het bestemmingslandbeginsel. Hieronder worden de uitzonderingen besproken die van toepassing zijn op deze scriptie.

#### Diensten met betrekking tot onroerende goederen

De eerste uitzondering is opgenomen in artikel 6b van de Wet OB. Op grond van dit artikel is de plaats bij diensten die betrekking hebben op een onroerende zaak, de plaats waar de onroerende zaak is gelegen.

#### Culturele diensten

Volgens artikel 6d van de Wet OB is de plaats van het verlenen van toegang aan een ondernemer tot culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve, vermakelijkheids- of soortgelijke evenementen, de plaats waar deze evenementen daadwerkelijk plaatsvinden. Andere diensten in verband met culturele en dergelijke activiteiten vallen onder de hoofdregel, dus deze activiteiten worden belast in het land van de afnemer van de dienst.<sup>81</sup>

#### Restaurantdiensten

De plaats van restaurantdiensten- en cateringdiensten is op grond van artikel 6f van de Wet OB de plaats waar deze diensten materieel worden verricht.

#### **4.4.3 Plaats van dienst gezien vanuit influencer en opdrachtgever**

In de vorige paragraaf is de plaats van levering van een goed besproken gezien vanuit een influencer en zijn opdrachtgever. In deze sub paragraaf wordt vervolgens de plaats van dienst

---

<sup>78</sup> Artikel 10 Btw-uitvoeringsverordening.

<sup>79</sup> Slotzin artikel 6 lid 1 Wet OB.

<sup>80</sup> Artikel 6 lid 2 Wet OB.

<sup>81</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 185.

besproken. Hiervoor wordt het voorbeeld van hierboven, de Nederlandse influencer en de Duitse opdrachtgever, gebruikt.

#### Plaats van dienst gezien vanuit influencer

De influencer verricht een reclamedienst voor de opdrachtgever. Beide zijn ondernemer, dus is sprake van een B2B-dienst. Deze dienst wordt belast in de lidstaat waar de afnemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft, dus Duitsland. De Nederlandse influencer zou bij toepassing van de hoofdregel Duitse btw verschuldigd zijn. Volgens de verleggingsregeling moet de btw verlegd worden naar de Duitse opdrachtgever.

#### Plaats van dienst gezien vanuit opdrachtgever

Voor een opdrachtgever is de plaats van dienst relevant, wanneer hij in ruil voor een reclamedienst niet een goed levert maar een dienst verricht. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer een influencer een kookcursus van een Duits bedrijf aanbeveelt op social media en in ruil de cursus met korting mag bijwonen. Het geven van de kookcursus is een dienst. Waar deze dienst belast wordt, hangt af van de hoedanigheid van de influencer. Indien het om een ondernemer gaat, is sprake van een B2B-dienst. Deze dienst wordt belast in de lidstaat waar de influencer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, dus Nederland. Influencers uit groep I en II zullen kwalificeren als ondernemer, maar bij een influencer uit groep III is dit niet altijd zeker. Wanneer een influencer uit groep III niet kwalificeert als ondernemer, dan is sprake van een B2C-dienst. Deze dienst wordt belast in de lidstaat waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, dus Duitsland.

Op de hoofdregel zijn enkele uitzonderingen. De eerste uitzondering is een dienst met betrekking tot onroerende zaken. Voor influencers is dit relevant, wanneer een influencer bijvoorbeeld een overnachting krijgt in een hotel. De plaats van dienst is dan de plek waar het hotel gelegen is. De uitzondering van culturele diensten is relevant, wanneer een influencer toegang krijgt tot een tentoonstelling, omdat hij vervolgens deze tentoonstelling aanbeveelt bij zijn volgers. De plaats van dienst is dan de plaats waar de tentoonstelling plaatsvindt. Tot slot is de uitzondering van restaurantdiensten relevant, wanneer een restaurant korting geeft aan een influencer die een foto plaatst op Instagram van dit restaurant, dan is de plaats van dienst de plaats waar het restaurant is gelegen.

### **4.5 Maatstaf van heffing**

Een persoon die handelt als ondernemer en een belaste handeling verricht, is verplicht om omzetbelasting te voldoen.<sup>82</sup> Hoeveel omzetbelasting verschuldigd is, hangt af van de maatstaf en het tarief. In deze paragraaf zal de maatstaf van de heffing worden toegelicht.

---

<sup>82</sup> Artikel 2 Btw-richtlijn.

#### 4.5.1 Algemeen

Als maatstaf van de heffing wordt de vergoeding gegeven.<sup>83</sup> Volgens de wet is de vergoeding “het totale bedrag dat – of voor zover de tegenprestatie niet in een geldsom bestaat, de totale waarde van de tegenprestatie welke – ter zake van de levering of de dienst in rekening wordt gebracht, de omzetbelasting niet daaronder begrepen”.<sup>84</sup> De Btw-richtlijn geeft als omschrijving “alles wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt”.<sup>85</sup> Uit beide beschrijvingen volgt dat de vergoeding een geldsom of een tegenprestatie in natura kan zijn. De waardering van een geldsom levert in de praktijk geen problemen op, maar de waardering van een vergoeding in natura is minder eenvoudig. Welk bedrag vormt de maatstaf in dit voorbeeld: ‘een ondernemer levert een vulpen aan een particulier, de particulier verstrekt de ondernemer een balpen.’ Bij de waardering moet worden uitgegaan van de waarde die de vergoeding heeft voor de presterende ondernemer. Het is namelijk de presterende ondernemer die de omzetbelasting moet voldoen.<sup>86</sup> In het voorbeeld is de maatstaf dus de waarde die de balpen (vergoeding) heeft voor de ondernemer. In de onderstaande arresten wordt verder ingegaan op de waardering van een tegenprestatie in natura.

#### Naturally Yours

In dit arrest<sup>87</sup> was sprake van een groothandel in cosmetica. Deze groothandel schakelde beauty consultants in om te zorgen dat verkoopparties georganiseerd werden, waar producten van de groothandel verkocht werden. Wanneer de beauty consultants een gastvrouw vinden die daadwerkelijk een party organiseert, dan krijgt deze gastvrouw een pot crème cadeau. Uit r.o. 17 volgt dat de dienst van de beauty consultants bestaat uit het overhalen van gastvrouwen om verkoopparties te organiseren, door hen potten crème cadeau te geven. Wanneer deze pot crème als cadeau gegeven wordt door de beauty consultant, brengt Naturally Yours een prijs (1,50 UKL) in rekening die lager ligt dan de groothandelprijs (10,14 UKL). Wanneer de pot niet als beloning dient, maar gewoon verkocht wordt op de verkoopparties, dan wordt de groothandelprijs in rekening gebracht. Het verschil tussen de verkoopprijs op de party en groothandelprijs is winst die aan de beauty consultants toekomt (r.o. 4). De vraag was wat de maatstaf van heffing was van de goederen die geleverd werden aan de beauty consultants.

Volgens Coöperatieve Aardappelenbewaarplaatsarrest<sup>88</sup> is een dienst enkel belastbaar, wanneer een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde. Het HvJ oordeelde in r.o. 14 dat een rechtstreeks verband bestaat tussen de levering van de pot crème tegen een zeer lage prijs en de door de beauty consultant verrichte dienst. Uit het Coöperatieve Aardappelenbewaarplaatsarrest blijkt ook dat de tegenwaarde van een dienst moet kunnen worden uitgedrukt in geld en dat de tegenwaarde een subjectieve

---

<sup>83</sup> Artikel 8 lid 1 Wet OB.

<sup>84</sup> Artikel 8 lid 2 Wet OB.

<sup>85</sup> Artikel 73 Btw-richtlijn.

<sup>86</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 208-209.

<sup>87</sup> HvJ 23 november 1988, zaak C-230/87 (Naturally Yours).

<sup>88</sup> HvJ 5 februari 1981, zaak C-154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats).

waarde is. De conclusie is dat de waarde van de dienst gelijk is aan het verschil tussen de werkelijke betaalde prijs (1,50 UKL) en de normale groothandelprijs (10,14 UKL).

### Empire Stores

Dit arrest<sup>89</sup> gaat over een postorderbedrijf Empire Stores. Het bedrijf bood bestaande klanten een artikel aan, wanneer zij een potentiële klant introduceerden. Ook hier speelde de vraag wat de maatstaf van heffing was.

Uit het Naturally Yours arrest volgt dat een rechtstreeks verband moet bestaan tussen de dienst en de tegenwaarde om te kunnen spreken van een belastbare dienst. In dit geval bestaat een rechtstreeks verband tussen het leveren van het artikel en de aanmelding van een potentiële klant, want indien de aanmelding niet plaatsvindt, hoeft Empire Stores ook geen artikel zonder bijbetaling te leveren (r.o. 16). Daarnaast volgt uit het Naturally Yours arrest dat het moet gaan om een subjectieve waarde. Volgens het HvJ kan die waarde alleen de aankoopprijs van de leverancier zijn (r.o. 19).

### Bertelsmann

Bij deze zaak<sup>90</sup> ging het om de vennootschap Bertelsmann die werkzaam is op het gebied van boeken- en platenclubs. De vennootschap verstreekte premies in natura, zoals boeken, platen en fietsen, aan personen die reeds lid waren, indien zij een nieuw lid introduceerden. Bertelsmann kocht deze premies in natura in bij externe leveranciers. Hiernaast namen zij ook de kosten van de verzending van de premies op zich. De vraag was of de verzendkosten ook tot de maatstaf van heffing moesten worden gerekend.

Het HvJ oordeelde in r.o. 25 dat de maatstaf van heffing voor de levering van een premie in natura naast de aankoopprijs eveneens de verzendkosten omvat. Dit is alleen het geval wanneer de verzendkosten worden gedragen door degene die de premie levert.

De conclusie die getrokken kan worden uit de bovenstaande arresten is dat ten eerste sprake moet zijn van een rechtstreeks verband tussen de verrichte dienst en de tegenwaarde. Vervolgens blijkt uit de arresten dat het moet gaan om een subjectieve waarde, dus het bedrag dat daadwerkelijk in rekening wordt gebracht. In het arrest Naturally Yours was de maatstaf dus het verschil tussen de werkelijk betaalde prijs en de normale groothandelsprijs. Bij Empire Stores was de waarde van de vergoeding de aankoopprijs. Uit de zaak Bertelsmann volgt dat ook de verzendkosten tot de maatstaf behoren, indien deze betaald worden door degene die het goed levert.

In de arresten hierboven ging het om de levering van goederen en kon de inkoopprijs goed worden vastgesteld. Dit is anders bij diensten tegen een vergoeding in natura. Het ligt voor de hand om als maatstaf uit te gaan van de uitgaven die de ondernemer heeft opgeofferd voor het

---

<sup>89</sup> HvJ 2 juni 1994, C-33/93 (Empire Stores).

<sup>90</sup> HvJ 3 juli 2001, C-380/99 (Bertelsmann).

verrichten van die dienst. Echter is dit in de praktijk nauwelijks te bepalen, zeker met arbeidsintensieve diensten.<sup>91</sup>

#### **4.5.3 Maatstaf van heffing voor influencers en opdrachtgevers**

##### Maatstaf van heffing voor influencers

Wanneer een influencer kwalificeert als ondernemer, dan is hij verplicht om omzetbelasting te voldoen over de prestaties die hij verricht aan bedrijven. De omzetbelasting wordt berekend over de vergoeding die de influencer krijgt van het bedrijf voor zijn review. De influencer kan de vergoeding zowel in geld als in natura ontvangen. De bepaling van de maatstaf met een geldsom als vergoeding levert geen problemen op. Ter illustratie: een influencer krijgt 200 euro voor een marketingcampagne van een bedrijf, dan is de maatstaf van heffing 200 euro.

Ook kan sprake zijn van een vergoeding in natura. Bijvoorbeeld een influencer die voor een review over een tandenborstel geen geld krijgt, maar de tandenborstel gratis of met korting. Uit het Coöperatieve Aardappelenbewaarplaatsarrest<sup>92</sup> volgt dat bij de waardering van een goed in natura, de vergoeding moet worden uitgedrukt in geld en dat een subjectief uitgangspunt wordt gehanteerd. De waarde van de tandenborstel moet dus worden uitgedrukt in geld en als waarde geldt wat door de opdrachtgever is opgeofferd voor de tandenborstel. Wanneer de influencer het product met korting verkrijgt, dan is de waarde volgens het Naturally Yours arrest<sup>93</sup> gelijk aan het verschil tussen de prijs met korting en de normale groothandelsprijs. Stel dat de influencer de tandenborstel voor 20 euro mag kopen en de groothandelsprijs is 80 euro, dan is de maatstaf van heffing 60 euro. Bij het verkrijgen van het product in natura moet volgens het Empire Stores arrest<sup>94</sup> worden uitgegaan van de aankoopprijs van het bedrijf, want dat is wat het bedrijf heeft opgeofferd voor de reclamediens. Uit de zaak Bertelsmann<sup>95</sup> volgt dat wanneer een influencer het product door een bedrijf opgestuurd krijgt, de verzendkosten ook tot de maatstaf behoren. Stel dat de opdrachtgever de tandborstel voor 10 euro naar de influencer heeft verzonden, dan moet deze 10 euro ook tot de maatstaf worden gerekend.

##### Maatstaf van heffing voor opdrachtgevers

De opdrachtgever moet omzetbelasting voldoen over de prestaties die hij verricht aan de influencer. Als maatstaf van heffing geldt de vergoeding die hij hiervoor krijgt van de influencer. Ter illustratie: een bedrijf levert zijn product aan een influencer en in ruil hiervoor plaatst de influencer een vlog over dit product op YouTube, dan is het leveren van zijn product de prestatie en de vlog op YouTube is de vergoeding. Het plaatsen van een vlog is een dienst. Om de waarde te bepalen, moet worden gekeken wat de uitgaven van de influencer waren voor deze dienst. Dit is echter moeilijk te bepalen, aangezien het maken van een vlog een arbeidsintensieve dienst is.

---

<sup>91</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 210.

<sup>92</sup> HvJ 5 februari 1981, zaak C-154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats).

<sup>93</sup> HvJ 23 november 1988, zaak C-230/87 (Naturally Yours).

<sup>94</sup> HvJ 2 juni 1994, C-33/93 (Empire Stores).

<sup>95</sup> HvJ 3 juli 2001, C-380/99 (Bertelsmann).

## **4.6 Tarief**

### **4.6.1 Algemeen**

De omzetbelasting kent drie verschillende tarieven, namelijk het algemene tarief van 21%, het verlaagde tarief van 9% en het nultarief.<sup>96</sup> De goederen en diensten waar het verlaagde tarief op van toepassing is, staan uitgewerkt in tabel I van de Wet OB.<sup>97</sup> Het nultarief is van toepassing op goederen en diensten uit tabel II van de Wet OB, mits is voldaan aan bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen voorwaarden.<sup>98</sup> Voor deze scriptie is het interessant dat het nultarief geldt voor de intracommunautaire leveringen.

### **4.6.2 Tarief voor influencers en opdrachtgevers**

De influencer rekent voor zijn prestatie aan de opdrachtgever, het plaatsen van een review, 21% btw. Reclamediensten behoren namelijk niet tot diensten waar het verlaagde tarief op van toepassing is. Omgekeerd hangt het van de situatie af hoeveel btw de opdrachtgever rekent aan de influencer. Hij rekent bijvoorbeeld 9% btw voor het knippen van het haar van de influencer en 21% btw voor het leveren van kleding.

## **4.7 Vrijstellingen**

### **4.7.1 Algemeen**

Een vrijstelling voor omzetbelasting komt erop neer dat de ondernemer geen omzetbelasting verschuldigd is over een vrijgestelde prestatie, en dat de ondernemer geen recht heeft op aftrek van voorbelasting die is toe te rekenen aan de vrijgestelde prestatie.<sup>99</sup> In de vorige paragraaf is het nultarief besproken waar in feite ook geen belasting wordt geheven, maar het verschil is dat bij het nultarief wel recht op aftrek van voorbelasting bestaat.

De omzetbelasting kent vrijstellingen, omdat het ondernemersbegrip zeer ruim gedefinieerd is. Door middel van vrijstellingen wordt gezorgd dat bepaalde prestaties die men eigenlijk niet in de ondernemerssfeer had willen betrekken, buiten de heffing van omzetbelasting worden gehouden.<sup>100</sup>

### **4.7.2 Vrijstellingen en influencers**

Een vrijstelling die van toepassing zou kunnen zijn op influencers, is de vrijstelling voor de diensten van componisten, schrijvers en journalisten.<sup>101</sup> Gesteld zou kunnen worden dat het schrijven van reviews door de influencer onder deze vrijstelling valt. Echter het maken van reclameteksten valt niet onder de vrijstelling. Van een reclametekst is sprake wanneer de tekst geschreven is om het publiek over een product of dienst te informeren, met het doel de verkoop

---

<sup>96</sup> Artikel 9 Wet OB.

<sup>97</sup> Artikel 9 lid 2 onderdeel a Wet OB.

<sup>98</sup> Artikel 9 lid 2 onderdeel b Wet OB.

<sup>99</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 253.

<sup>100</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 255.

<sup>101</sup> Artikel 11 lid 1 onderdeel q.

daarvan te bevorderen.<sup>102</sup> Het schrijven van reviews door een influencer valt onder het schrijven van reclameteksten. Diensten van influencers zijn daarom belast.

## 4.8 Aftrek van voorbelasting

### 4.8.1 Algemeen

Een materieel gevolg van het ondernemerschap is het recht op aftrek van voorbelasting. Voorbelasting is de btw die ondernemers andere ondernemers voor prestaties in rekening brengen.<sup>103</sup> De aftrek van voorbelasting zorgt voor neutraliteit van de omzetbelasting, omdat alleen belasting wordt betaald over de toegevoegde waarde. Om de neutraliteit te waarborgen is het wel van belang dat de aftrek onmiddellijk en voor het totale bedrag kan worden uitgeoefend.<sup>104</sup> De aftrek van voorbelasting heeft tot gevolg dat de uiteindelijke belastingdruk komt te liggen bij de consument, want de consument is geen ondernemer en kan daardoor de belasting niet in aftrek brengen.

In artikel 15 lid 1 van de Wet OB staat welke belasting de ondernemer in aftrek kan brengen. De onderdelen a en b uit dit artikel zijn interessant voor deze scriptie:

- Onderdeel a: de belasting welke in het tijdvak van aangifte door andere ondernemers ter zake van door hen aan de ondernemer verrichte leveringen en verleende diensten in rekening is gebracht op een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur;
- Onderdeel b: de belasting welke in het tijdvak van aangifte is verschuldigd geworden ter zake van door de ondernemer verrichte intracommunautaire verwervingen, mits de ondernemer in het bezit is van een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur.

Om voor aftrek van voorbelasting in aanmerking te komen, geldt dus een driedubbele eis. Allereerst is vereist dat de belasting aan de ondernemer in rekening is gebracht. Een ondernemer kan de belasting die niet aan hem in rekening is gebracht, niet aftrekken. De tweede eis is dat de aan de ondernemer in rekening gebrachte omzetbelasting betrekking moet hebben op aan hem verrichte prestaties. Tot slot moet de belasting op een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur<sup>105</sup> in rekening zijn gebracht.<sup>106</sup>

Uit de slotzin van artikel 15 lid 1 van de Wet OB volgt dat de voorbelasting op goederen en diensten alleen mag worden afgetrokken als deze worden gebruikt voor belaste handelingen. Geen recht op aftrek bestaat voor handelingen die buiten het toepassingsbereik van de omzetbelasting vallen, dus voor niet-economische activiteiten.<sup>107</sup> Voorbelasting op goederen en diensten die worden gebruikt voor vrijgestelde activiteiten mag ook niet worden

---

<sup>102</sup> Besluit van 5 december 2005, 'vrijstelling diensten door componisten, schrijvers en journalisten', nr. CPP2005/760M.

<sup>103</sup> Artikel 168 Btw-richtlijn.

<sup>104</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 341.

<sup>105</sup> In artikel 35a Wet OB en artikel 226 Btw-richtlijn staan de vereisten waaraan de factuur moet voldoen.

<sup>106</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 345-346.

<sup>107</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 357.

afgetrokken.<sup>108</sup> Daarnaast bestaat geen recht op aftrek, wanneer de voorbelasting toerekenbaar is aan om niet verrichte prestaties. Hierop bestaat een uitzondering wanneer deze om niet verrichte prestaties feitelijk toch dienstbaar zijn aan de door de ondernemer tegen vergoeding verrichte prestaties.<sup>109</sup>

Het kan zijn dat een ondernemer goederen of diensten van zijn bedrijf ook privé gebruikt. De ondernemer heeft dan de keus om het goed wel, gedeeltelijk of niet tot zijn privévermogen te rekenen. Wanneer een ondernemer kiest om het goed tot zijn privévermogen te rekenen, dan heeft hij geen recht op aftrek van voorbelasting voor het privégebruik van dat goed, maar is hij ook geen omzetbelasting verschuldigd voor de doorlevering van dat goed. Wanneer de ondernemer kiest om het goed te bestempelen als bedrijfsvermogen geldt het omgekeerde, dus heeft hij wel recht op aftrek en is hij omzetbelasting verschuldigd bij doorlevering.<sup>110</sup> Een ondernemer die een goed zakelijk geëtiketteerd heeft, maar het goed uiteindelijk alleen voor privédoeleinden gebruikt, kan dit corrigeren door het goed te onttrekken uit zijn onderneming. Dit levert volgens artikel 3 lid 3 onderdeel a van de Wet OB een fictieve belaste levering op en de aftrek bij aanschaf blijft hierdoor in stand.<sup>111</sup> Naast een goed uitsluitend gebruiken voor privédoeleinden gebruiken, kan het ook zijn dat de ondernemer het zakelijke goed zowel zakelijk als privé gebruikt of een gratis dienst verricht voor privédoeleinden. Dit levert geen onttrekking op. Voor deze gevallen is in artikel 26 van de Btw-richtlijn en artikel 4 lid 2 onderdeel a van de Wet OB een regeling opgenomen, zodat het gebruik van goederen voor privédoeleinden en het verrichten van diensten voor privédoeleinden gelijk worden gesteld met diensten onder bezwarende titel. Dit zorgt ervoor dat de ondernemer de hem in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek brengt en vervolgens naar rato van het privégebruik belasting afdraagt.<sup>112</sup>

#### 4.8.2 Werking van het BUA

Naast de hierboven beschreven correctiemethoden is in Nederland een correctiemechanisme neergelegd in artikel 16 van de Wet OB en het daarop gebaseerde Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting (bua). Dit correctiemechanisme zorgt ervoor dat “de voorbelasting die drukt op (zakelijke) kosten waarvoor op grond van artikel 15 aftrek bestaat, van aftrek uitgesloten worden wanneer de goederen of diensten waarop de kosten drukken, gebruikt worden voor consumptieve doeleinden”.<sup>113</sup> Volgens artikel 1 van het bua wordt de aftrek uitgesloten, wanneer goederen en diensten gebruikt worden voor:

- Het voeren van een zekere staat;
- Het geven van relatiegeschenken of het doen van andere giften aan degenen bij wie de belasting niet of hoofdzakelijk niet voor aftrek in aanmerking zou komen;
- Personeelsvoorzieningen.

---

<sup>108</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 360.

<sup>109</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 363.

<sup>110</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 375.

<sup>111</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 376.

<sup>112</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 378.

<sup>113</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 395.



Uit artikel 16a van de Wet OB volgt dat ter zake van prestaties als bedoeld in artikel 3 lid 3 onderdeel a en artikel 4 lid 2 van de wet geen belasting verschuldigd is, indien het gaat om prestaties waar het bua op van toepassing is.

Bij het voeren van een zekere staat gaat het om uitgaven waarmee iemand in zijn persoonlijke leven het maatschappelijke aanzien of gewicht van een zekere functie tot uitdrukking tracht te brengen.<sup>114</sup> De uitsluiting van aftrek voor standsuitgaven doet zich pas voor als de band tussen de uitgave en de onderneming vaag is en het particuliere karakter van de uitgave zich opdringt. In feite zijn standsuitgaven daarmee geen kosten die de ondernemer ‘als zodanig’ maakt, waardoor aftrek reeds is uitgesloten volgens artikel 15 van de wet.<sup>115</sup>

Door het arrest van 23 juni 1982 komt het nauwelijks voor dat de Belastingdienst de aftrek weigert op grond van het gebruik van goederen of diensten voor het voeren van een zekere staat. In dit arrest ging het om de aanschaf van een Rolls-Royce die door de ondernemer als directie-auto werd gebruikt. De Hoge Raad oordeelde dat geen sprake is van het voeren van een zekere staat, zodat geen uitsluiting van aftrek volgens artikel 16 plaatsvindt.<sup>116</sup>

#### **4.8.3 Recht op aftrek voor influencers**

Om recht op aftrek van voorbelasting te hebben, moeten influencers dus eerst voldoen aan de drie eisen. Ten eerste moet de belasting aan de influencer in rekening zijn gebracht. Ten tweede moet de influencer de afnemer zijn van de prestatie. Tot slot moet de leverancier de belasting op een juiste factuur in rekening brengen.

Daarnaast mag de voorbelasting op goederen en diensten alleen worden afgetrokken als deze worden gebruikt voor belaste handelingen. Een voorbeeld van een goed waar aftrek van voorbelasting op bestaat is een fototoestel. De influencer gebruikt dit toestel namelijk voor het maken van foto's of video's om reclame te maken voor bedrijven. Stel dat dit fototoestel uiteindelijk ook privé wordt gebruikt door de influencer, dan dient de influencer naar rato van dit privégebruik<sup>117</sup> omzetbelasting betalen.

Een vraagstuk die ontstaat bij de aftrek van voorbelasting is in hoeverre influencers goederen en diensten aanschaffen in hun hoedanigheid als ondernemer of als particulier. Een influencer die bijvoorbeeld zijn haar laat knippen om er representatief uit te zien voor toekomstige werkgevers, zit daar niet alleen als ondernemer. Een influencer die op vakantie gaat om daar mooie foto's te maken om haar social media-account aantrekkelijker te maken voor bedrijven, profiteert hiervan als particulier. Gekeken moet worden of dit uitgaven zijn die de ondernemer

---

<sup>114</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 398.

<sup>115</sup> *Idem*.

<sup>116</sup> S.B. Cornielje, *Het voeren van een zekere staat*, Cursus belastingrecht (omzetbelasting), 25 februari 2019, OB.2.4.5.i2.

<sup>117</sup> Het privégebruik wordt volgens artikel 5a Uitvoeringsbeschikking en artikel 173 lid 2 onderdeel c Btw-richtlijn bepaald aan de hand van het werkelijke gebruik van een goed. Dit werkelijk gebruik wordt vastgesteld op basis van bijvoorbeeld vierkante meters of tijd besteed aan een bepaalde taak.

vooral voor zichzelf als particulier doet of dat een zekere band bestaat tussen de uitgaven en de onderneming. Naar mijn idee valt bij de voorbeelden voor beiden iets te zeggen.

## **4.9 Administratieve gevolgen**

### **4.9.1 Algemeen**

Ten eerste moet iedere belastingplichtige opgave doen van het begin, de wijziging en de beëindiging van zijn activiteit als belastingplichtige.<sup>118</sup> Dat wil zeggen dat degene die een onderneming begint zich moet melden bij de belastingdienst. Deze aanmelding is van belang, omdat alleen ondernemers de voorbelasting in aftrek mogen brengen. Daarnaast is een ondernemer verplicht om administratie te voeren die voldoet aan de eisen van de wet.<sup>119</sup> Hieronder valt de in de vorige paragraaf besproken verplichting dat de ondernemer een juiste factuur dient te sturen naar de afnemers van zijn goederen of diensten. Een factuur is van belang, omdat het moment van verschuldigdheid aan de factuur gekoppeld is en het recht op aftrek kan alleen worden uitgeoefend wanneer men een correcte factuur heeft.<sup>120</sup> Een gevolg is dat de ondernemer aangifte moet doen van de in een tijdvak verschuldigd geworden belasting.<sup>121</sup> Tot slot dient de ondernemer die grensoverschrijdende diensten verricht volgens artikel 37a van de Wet OB eens per maand een lijst in te dienen van zijn afnemers in andere lidstaten.<sup>122</sup>

### **4.9.2 Administratieve gevolgen voor influencers**

Ook influencers krijgen te maken met deze administratieve gevolgen. Ten eerste moet de influencer die belastingplichtig wordt voor de btw zich melden bij de belastingdienst. Vervolgens is de influencer verplicht ter zake van zijn reclamedienst een op de juiste wijze opgemaakte factuur te sturen naar het bedrijf. De influencer is ook verplicht om van de door hem verrichte reclameactiviteiten aangifte te doen. Een influencer die prestaties verricht voor een buitenlands bedrijf dient tevens eens per maand een lijst hiervan in te dienen.

## **4.10 Deelconclusie**

In dit hoofdstuk is ingegaan op de gevolgen van het ondernemerschap. Ten eerste het belastbare feit is voor de omzetbelasting de levering van goederen en diensten, en de intracommunautaire verwerving van goederen. In het geval van influencers is sprake van een ruilvereenkomst, namelijk de levering van het product door de opdrachtgever in ruil voor een review door de influencer over dit product. Voor de btw wordt dit gezien als twee belaste handelingen.

Ook zijn de grensoverschrijdende situaties behandeld. Bij een intracommunautaire transactie ontstaan twee belaste handelingen, namelijk de intracommunautaire levering belast in de lidstaat van vertrek tegen het nultarief en de intracommunautaire verwerving belast tegen lokaal

---

<sup>118</sup> Artikel 213 Btw-richtlijn.

<sup>119</sup> Afdeling 4 Wet OB.

<sup>120</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 525.

<sup>121</sup> Artikel 14 Wet OB.

<sup>122</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 71.

tarief in de lidstaat van aankomst. Bij influencers doet deze situatie zich voor, wanneer een Nederlandse influencer voor Duitse ondernemer producten promoot.

De hoofdregel voor de plaats van levering zonder vervoer is de plaats waar het goed zich ten tijde van de levering bevindt. Een levering met vervoer wordt belast op de plaats waar het vervoer aanvangt. Door de intracommunautaire transactie te belasten zoals hierboven staat beschreven, wordt gezorgd dat wordt aangesloten bij het bestemmingslandbeginsel. Vervolgens worden B2B-diensten belast op de plaats waar de afnemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. In het geval de influencer niet kwalificeert als ondernemer, is sprake van een B2C-dienst door de opdrachtgever, welke wordt belast in de lidstaat waar deze de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft.

De maatstaf van heffing is de vergoeding voor de prestatie van de ondernemer. Bij een vergoeding in natura moet de waarde uitgedrukt worden in geld en gaat het om de subjectieve waarde. De influencer rekent voor zijn prestatie aan de opdrachtgever 21% btw en deze reclamedienst valt niet onder een vrijstelling. Tot slot is een materieel gevolg van het ondernemerschap dat de influencer recht heeft op aftrek van voorbelasting. Hiervoor moet hij wel voldoen aan de driedubbele eis en de goederen of diensten moeten gebruikt worden voor belaste handelingen.

## **Hoofdstuk 5: Influencers beter belasten in de omzetbelasting**

### **5.1 Inleiding**

De opkomst van de interneteconomie zal een aantal problemen met zich meebrengen, zowel voor de belastingdienst als voor de ondernemer (de influencer). In dit hoofdstuk worden deze problemen besproken. Gekeken wordt of de (nieuwe) kleineondernemersregeling een mogelijke oplossing is. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een deelconclusie.

### **5.2 Problemen voor de belastingdienst**

In deze paragraaf worden de uitdagingen besproken waar de belastingdienst door de opkomst van de interneteconomie tegenaan loopt.

In de vorige hoofdstukken is aan bod gekomen dat het internet zorgt voor een lagere drempel naar het ondernemerschap. Het is namelijk eenvoudiger om een internetonderneming te starten. De overgang van acteren als consument naar acteren als ondernemer vervaagt, waardoor het aantal ondernemers stijgt.<sup>123</sup> Het vraagstuk waar de belastingdienst mee te maken krijgt, is tot wanneer iemand een hobby influencer is en in welke situatie sprake is van ondernemerschap. Vervolgens is de vraag wat tot het inkomen van de influencer moet worden gerekend, want influencers ontvangen ook vaak voordelen in natura als tegenprestatie.<sup>124</sup>

Een ander probleem is dat de toename van aantal btw-ondernemingen voor extra uitvoeringslasten zorgt voor de belastingdienst. De belastingdienst moet voor meer ondernemers het ondernemersbestand bijhouden, dus beoordelen wie belastingplichtig zijn, beoordelen of ze faciliteiten, zoals de kleineondernemersregeling, kunnen toekennen en toezicht houden.<sup>125</sup>

### **5.3 Problemen voor influencers**

Niet alleen de belastingdienst, maar ook ondernemers ondervinden problemen door de interneteconomie. Deze problemen worden in deze paragraaf toegelicht.

Het eerste probleem is dat de huidige btw-heffing een reeks administratieve verplichtingen met zich meebrengt, zoals de btw-registratie, factureringsverplichting, een boekhouding en het bijhouden van andere verslaglegging. Deze administratieve lasten drukken onevenredig zwaar op de midden en kleine ondernemingen.<sup>126</sup> De interneteconomie zorgt voor een toename in het aantal kleine ondernemers. In de volgende paragraaf wordt daarom gekeken naar een tegemoetkoming voor deze kleine ondernemers.

---

<sup>123</sup> Verkenning Interneteconomie, Handhavingsagenda 2016-2, Expertisecentrum Handhaving, 17 mei 2016, p. 18.

<sup>124</sup> Verkenning Interneteconomie, Handhavingsagenda 2016-2, Expertisecentrum Handhaving, 17 mei 2016, p. 19.

<sup>125</sup> Idem.

<sup>126</sup> Rijksoverheid, 'Fiche 7 bij kamerbrief over Informatievoorziening nieuwe Commissievoorstellen', 23 februari 2018, p. 2.

Eén van de administratieve verplichtingen is de btw-registratie. Het is de verantwoordelijkheid van de influencer om een juiste aangifte te doen van de verschuldigd geworden belasting.<sup>127</sup> Zoals hiervoor is besproken, is een influencer zich niet altijd bewust van zijn verplichtingen als ondernemer. Een verkeerde of geen btw-aangifte kan echter tot forse naheffingen leiden voor de influencer.<sup>128</sup>

Een ander probleem is in het vorige hoofdstuk aan bod gekomen, namelijk dat het niet altijd eenvoudig is om te bepalen hoeveel een influencer aan voorbelasting mag aftrekken. Dit aangezien de grens tussen handelen als ondernemer en particulier vaag kan zijn.

## 5.4 Oplossingen

In de vorige paragrafen is gebleken dat de opkomst van de interneteconomie en daarmee de influencer marketing voor een aantal problemen zorgt. In deze paragraaf wordt gekeken of de vervanging van de huidige kleineondernemersregeling (KOR) in een omzetgerelateerde vrijstelling omzetbelasting (nieuwe KOR) een oplossing is voor deze problemen.

### 5.4.1 Kleineondernemingsregeling

Een van de problemen van de interneteconomie is de toename van het aantal kleine ondernemers. Deze ondernemers komen in aanmerking voor de kleineondernemersregeling. In deze paragraaf wordt uitgelegd wat de huidige Nederlandse kleineondernemersregeling inhoudt.

De KOR is geregeld in artikel 25 van de Wet OB. De regeling verleent kleine ondernemers een btw-vermindering<sup>129</sup>, indien de door hen in een kalenderjaar verschuldigde omzetbelasting na aftrek van voorbelasting niet hoger is dan 1.883 euro. De btw-vermindering is maximaal gelijk aan de verschuldigde belasting.<sup>130</sup>

De kleine ondernemers moeten, naast het maximum aan verschuldigde omzetbelasting, aan een aantal andere voorwaarden voldoen. Ten eerste geldt de KOR alleen voor in Nederland gevestigde natuurlijke personen.<sup>131</sup> Rechtspersonen vallen daarmee niet onder de regeling, dus influencers die hun onderneming uitoefenen in de vorm van een bv komen niet in aanmerking voor de btw-vermindering. Ook dient de kleine ondernemer te voldoen aan de administratieve verplichtingen van de btw.<sup>132</sup>

Wanneer een kleine ondernemer kiest voor de KOR en daardoor geen btw hoeft te voldoen, kan hij op grond van artikel 25 lid 3 een verzoek doen om uitgesloten te worden van de

---

<sup>127</sup> Artikel 14 Wet OB.

<sup>128</sup> Belastingdienst, 'Een naheffingsaanslag voor de btw – zo handelt u hem snel af'.

<sup>129</sup> De vermindering bedraagt 2,5 maal het verschil tussen 1.883 euro en het bedrag aan omzetbelasting.

<sup>130</sup> Artikel 25 lid 1 Wet OB.

<sup>131</sup> Idem.

<sup>132</sup> Artikel 25 lid 4 Wet OB.

administratieve verplichtingen van de btw. Dit sluit aan bij het doel van de KOR. De regeling is namelijk bedoeld om kleine ondernemers tegemoet te komen in de administratieve moeilijkheden.<sup>133</sup> De KOR bestaat dus uit twee onderdelen, namelijk een degressieve belastingvermindering en een mogelijke ontheffing van bepaalde administratieve verplichtingen.<sup>134</sup>

#### **5.4.2 Omzetgerelateerde vrijstelling omzetbelasting (nieuwe KOR)**

De hierboven besproken kleineondernemersregeling was echter niet optimaal en zorgde voor een aantal problemen. In de Fiscale Beleidsagenda van 23 februari 2018 is daarom besloten om de huidige kleineondernemersregeling per 1 januari 2020 te veranderen in een facultatieve omzetgerelateerde vrijstellingsregeling van omzetbelasting. De nieuwe KOR houdt in dat een ondernemer, waarvan de omzet exclusief btw in een kalenderjaar niet hoger is dan 20.000, kan kiezen om een vrijstelling toe te passen. Wanneer een ondernemer daarvoor kiest, hoeft hij geen btw-aangifte te doen is hij ontheven van het doen van btw-aangifte en de daarbij horende administratieve verplichtingen.<sup>135</sup> De ondernemer mag dan net als bij de huidige KOR geen btw in rekening brengen aan zijn afnemers en de voorbelasting niet in aftrek brengen. Op deze regeling geldt een uitzondering, namelijk wanneer de btw naar de kleine ondernemer wordt verlegd, dan is hij wel btw verschuldigd en dient hij btw-aangifte te doen.<sup>136</sup> De ondernemer kan de vrijstelling pas opzeggen nadat deze drie jaar van toepassing is geweest.<sup>137</sup>

De invoering van de omzetgerelateerde vrijstelling heeft een aantal redenen. Ten eerste zorgde de toename van het aantal kleine ondernemers onder de huidige KOR tot steeds hogere uitvoeringskosten voor de belastingdienst en administratieve lasten voor ondernemers. De nieuwe regeling zorgt dat de heffing van kleine ondernemers een stuk eenvoudiger wordt, omdat handmatige (her)berekeningen, die nodig zijn voor de toepassing van de degressieve vermindering, komen te vervallen.<sup>138</sup> Voor de Belastingdienst betekent dit een vereenvoudiging van de uitvoering en daardoor lagere uitvoeringskosten.<sup>139</sup> Ondernemers die onder de omzetgrens vallen, worden volledig vrijgesteld van hun btw-plicht en de daarbij horende administratieve verplichtingen. Per saldo leidt de verandering van de huidige KOR in de nieuwe KOR tot een vermindering van 35 miljoen euro aan de administratieve lasten voor ondernemers.<sup>140</sup> De tweede reden is dat artikel 284 van de Btw-richtlijn het niet toestaat om de bovengrens van de verminderingen te verhogen of de voorwaarden voor de toekenning van de huidige KOR gunstiger te maken. De regeling is daardoor alleen toepasbaar voor natuurlijke

---

<sup>133</sup> M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, p. 493.

<sup>134</sup> Kamerstukken II 2018/19, 35033, Memorie van Toelichting, nr 3, p. 2.

<sup>135</sup> Kamerstukken II 2018/19, 35033, Memorie van Toelichting, nr 3, p. 4.

<sup>136</sup> S.B. Cornielje, *Nieuwe kleine-ondernemersregeling per 2020*, *Cursus belastingrecht (omzetbelasting)*, 25 februari 2019, OB.5.1.0.c.

<sup>137</sup> Kamerstukken II 2018/19, 35033, Memorie van Toelichting, nr 3, p. 7.

<sup>138</sup> Kamerstukken II 2018/19, 35033, Memorie van Toelichting, nr 3, p. 3.

<sup>139</sup> Kamerstukken II 2018/19, 35033, Memorie van Toelichting, nr 3, p. 14.

<sup>140</sup> Kamerstukken II 2018/19, 35033, Memorie van Toelichting, nr 3, p. 11-12.

personen.<sup>141</sup> Onder de nieuwe KOR mogen ook rechtspersonen gebruik maken van de vrijstellingsregeling, waardoor het aantal kleine ondernemers zal afnemen. Mede doordat rechtspersonen onder de nieuwe KOR vallen, is de verwachting dat 68.000 ondernemers die geen gebruik kunnen maken van de huidige KOR, wel gebruik kunnen maken van de nieuwe KOR.<sup>142</sup> Tot slot is de verwachting dat de nieuwe KOR bij een omzetgrens van 20.000 euro budgettair neutraal is ten opzichte van de huidige KOR. De misgelopen btw opbrengst van ondernemers die niet de huidige KOR, maar wel de nieuwe KOR toepassen, wordt namelijk gedekt door de groep ondernemers die wel de huidige KOR, maar niet de nieuwe KOR gebruiken.<sup>143</sup>

De invoering van de nieuwe KOR is naar mijn idee een goede oplossing voor de problemen van de belastingdienst en influencers. De uitvoeringskosten van de belastingdienst die verband houden met de stijging van het aantal kleine btw-ondernemingen zullen bij de nieuwe KOR lager zijn, aangezien deze regeling eenvoudiger is dan de huidige KOR. Ook voor influencers kent de nieuwe KOR voordelen. De nieuwe KOR zorgt dat influencers uit groep II en groep III met een omzet lager dan 20.000 euro volledig kunnen worden vrijgesteld van hun btw-plicht en de daarbij horende administratieve lasten. Onder de huidige KOR kunnen alleen influencers die minder van 1.345 euro aan omzetbelasting verschuldigd zijn, uitgesloten worden van administratieve verplichtingen. Een ander voordeel voor de belastingdienst is dat onder de nieuwe KOR ook rechtspersonen vallen, waardoor het aantal btw-ondernemingen zal afnemen. Een nadeel van de nieuwe KOR voor influencers is dat de influencer voor ten minste drie jaar geen recht heeft op aftrek van voorbelasting indien hij gebruik maakt van de vrijstelling. De vrijstelling is echter optioneel, dus de influencer kan kijken of het nadeel van het niet kunnen aftrekken van voorbelasting opweegt tegen de voordelen. Daarnaast zorgt het niet mogen aftrekken van voorbelasting ervoor dat geen problemen kunnen ontstaan bij bepaling van de hoogte van de aftrek.

### **5.4.3 Voorstel Europese Commissie**

In 2016 presenteerde de Europese Commissie het Btw-actieplan. Met dit plan wil de Commissie een gemeenschappelijke Europese btw-ruimte creëren. Een van de onderdelen van het Btw-actieplan is een herziening van de bestaande kleineondernemersregeling. De herziening houdt in dat de in de meeste landen gehanteerde omzetgerelateerde vrijstelling en de in sommige landen gehanteerde degressieve vermindering wordt afgeschaft. In plaats daarvan komt een moderne en vereenvoudigde KOR (vrijstelling) tot stand en een administratieve vereenvoudiging voor micro-, kleine- en middelgrote ondernemers (mkb-ondernemers) die de KOR niet willen of kunnen toepassen.<sup>144</sup> Het is aan de lidstaten of zij deze vrijstelling willen hanteren. Indien een lidstaat hiervoor kiest, moet de lidstaat een aan de jaarlijkse omzet

---

<sup>141</sup> Kamerstukken II 2018/19, 35033, Memorie van Toelichting, nr 3, p. 3.

<sup>142</sup> Kamerstukken II 2018/19, 35033, Memorie van Toelichting, nr 3, p. 13.

<sup>143</sup> Kamerstukken II 2018/19, 35033, Memorie van Toelichting, nr 3, p. 9.

<sup>144</sup> Rijksoverheid, 'Fiche 7 bij kamerbrief over Informatievoorziening nieuwe Commissievoorstellen', 23 februari 2018, p. 2.

gekoppelde drempel<sup>145</sup> vaststellen. De vrijstelling van een lidstaat mag ook gebruikt worden door ondernemers die niet in deze lidstaat gevestigd zijn, indien zij de omzeldrempel van deze lidstaat niet overschrijden en hun totale omzet uit levering van goederen en diensten binnen de EU niet meer dan 100.000 euro bedraagt.<sup>146</sup> Naast de vrijstelling voor kleine ondernemers, wil de Commissie ook vereenvoudigingmaatregelen voor alle ondernemers met een jaarlijkse omzet in de EU van niet meer dan 2.000.000 euro.<sup>147</sup>

Het voordeel van het voorstel ten opzichte van de ingevoerde nieuwe KOR in Nederland, is dat ook enkele vereenvoudigingen van btw-verplichtingen gelden voor influencers die de jaarlijkse omzeldrempel overschrijden of kiezen om de vrijstelling niet toe te passen. Bij de nieuwe KOR is alleen de ondernemer die onder de omzeldrempel van 20.000 zit en kiest voor de vrijstelling, ontheven van zijn btw-plicht en de daarbij horende administratieve verplichtingen. Echter zal het aanbieden van de administratieve vereenvoudigingen voor alle niet-vrijgestelde ondernemers gevolgen hebben voor toezicht en handhaving. Dit kan leiden tot gemiste btw-inkomsten. De gevolgen lijken disproportioneel ten opzichte van het budgettaire belang.<sup>148</sup>

## 5.5 Deelconclusie

De interneteconomie brengt een aantal problemen voor de belastingdienst en influencers met zich mee. Het eerste vraagstuk voor de belastingdienst is tot wanneer een influencer een hobbyist is en wanneer sprake is van een ondernemer. De toename in het aantal btw-ondernemingen zal zorgen voor hoge nalevingskosten bij de belastingdienst. Daarnaast krijgen de influencers die kwalificeren als ondernemer te maken met administratieve verplichtingen van de btw. Een influencer is zich niet altijd bewust van deze verplichtingen, waardoor hij te maken kan krijgen met naheffingen. Ook kunnen problemen ontstaan bij de bepaling van de hoogte van de aftrek van voorbelasting.

Deze problemen vragen om een oplossing. Een oplossing is dat de huidige KOR per 1 januari 2020 verandert in een facultatieve omzetgerelateerde vrijstelling van omzetbelasting. De nieuwe regeling zorgt dat de heffing van kleine ondernemers een stuk eenvoudiger wordt, waardoor de uitvoeringskosten van de belastingdienst en de administratieve lasten van kleine ondernemers zullen afnemen. Het tweede voordeel is dat ook rechtspersonen gebruik kunnen maken van de nieuwe regeling, waardoor het aantal kleine ondernemers afneemt. Tot slot besteedt ook de Europese Commissie aandacht aan de KOR. Hun voorstel is om de huidige regeling voor kleine ondernemingen af te schaffen. In plaats daarvan komt een nieuwe vrijstellingsregeling en een administratieve vereenvoudiging voor mkb-ondernemers die de KOR niet willen of kunnen toepassen. Echter moeten de mogelijk nadelige gevolgen van deze regeling nog nader onderzocht worden.

---

<sup>145</sup> Deze drempel mag maximaal 85.000 euro bedragen.

<sup>146</sup> Rijksoverheid, 'Fiche 7 bij kamerbrief over Informatievoorziening nieuwe Commissievoorstellen', 23 februari 2018, p. 3.

<sup>147</sup> Idem.

<sup>148</sup> Rijksoverheid, 'Fiche 7 bij kamerbrief over Informatievoorziening nieuwe Commissievoorstellen', 23 februari 2018, p. 8.



## Hoofdstuk 6: Conclusie

De opkomst van de interneteconomie zorgt ervoor dat bedrijven steeds vaker gebruik maken van influencers om hun product of dienst te promoten. Dit wordt influencer marketing genoemd. Een vraag die influencer marketing met zich meebrengt is of influencers belastingplichtig zijn voor de omzetbelasting. Indien dit het geval is, ontstaan onder andere vragen over hoeveel een influencer aan voorbelasting mag aftrekken, hoe omgegaan moet worden met een Nederlandse influencer die voor een Franse ondernemer producten promoot en wat tot het inkomen van de influencer moet worden gerekend. Tot slot zal de belastingdienst te maken krijgen met extra uitvoeringslasten door de toename van aantal btw-ondernemingen. In deze scriptie stond daarom de volgende probleemstelling centraal:

*In hoeverre zijn influencers belastingplichtig voor de omzetbelasting, welke problemen ontstaan hierbij en biedt de (nieuwe) kleineondernemersregeling een oplossing?*

Om de onderzoeksvraag te beantwoorden werd allereerst het ondernemersbegrip behandeld. Het ondernemersbegrip bestaat uit drie elementen, namelijk 'ieder', 'economische activiteit' en 'zelfstandig'. Aan deze elementen moeten influencers worden getoetst om te bepalen of zij kwalificeren als ondernemer. Echter niet alle influencers zijn hetzelfde, daarom wordt in deze scriptie onderscheid gemaakt tussen drie verschillende groepen influencers. Groep I bestaat uit de reeds bekende personen, Groep II uit de eerst nog niet bekende personen die bekend zijn geworden door hun social media-activiteiten en groep III uit de kleine niet bekende influencers.

De verschillende groepen influencers zullen voldoen aan het begrip 'ieder', omdat zowel natuurlijke personen als rechtspersonen daaronder vallen. Om te voldoen aan het begrip 'zelfstandig' mag een influencer niet in loondienst zijn bij het bedrijf of een andere juridische band hebben met zijn werkgever waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat. Influencers die vrij zijn in de invulling van hun werkzaamheden, voor meerdere bedrijven promoties verrichten, verantwoordelijkheid dragen voor hun werkzaamheden en een resultaatafhankelijke vergoeding ontvangen, zullen voldoen aan de eisen voor zelfstandigheid. Tot slot zijn influencers getoetst aan het element 'economische activiteit'. Bij een economische activiteit gaat het om duurzaam streven naar opbrengst. De influencers uit groep I en II zullen een economische activiteit verrichten, omdat zij regelmatig samenwerkingen aangaan met bedrijven tegen vergoeding. Bij influencers uit groep III ligt dit minder eenvoudig, omdat bij deze groep het onderscheid tussen een hobbyist en een ondernemer moeilijk te maken is. Deze groep kwalificeert alleen als ondernemer wanneer met enige regelmaat samenwerkingen met bedrijven worden aangegaan. Een influencer die dit alleen zo nu en dan, incidenteel of gratis doet, is geen ondernemer. Influencers uit groep I en II zullen over het algemeen kwalificeren als ondernemer. Bij influencers uit groep III is dit niet altijd het geval.

Indien een influencer kwalificeert als ondernemer voor de btw zijn het belastbare feit, de plaats van levering van een goed of dienst bij een grensoverschrijdende situatie, het tarief en formele gevolgen zonder problemen te bepalen aan de hand van de wet. Vervolgens is de maatstaf van heffing volgens de wet de vergoeding die de influencer ontvangt van het bedrijf voor zijn

reclamedienst. Tot deze vergoeding behoren ook de materiele voordelen die een influencer van een bedrijf ontvangt. Uit de jurisprudentie volgt dat de waarde hiervan moet worden uitgedrukt in geld en dat het gaat om de subjectieve waarde. Daarnaast is een gevolg van het ondernemerschap dat de influencer recht heeft op aftrek van voorbelasting. Uit de wet volgt dat de influencer daarvoor wel aan de driedubbele eis moet voldoen en de goederen of diensten gebruikt voor belaste handelingen. Er bestaan echter situaties waarin het niet geheel duidelijk is of een influencer een goed of dienst aanschaft in zijn hoedanigheid als ondernemer of als particulier. De vraag is dan hoeveel voorbelasting een influencer mag aftrekken.

Een ander probleem is dat het internet zorgt voor een lagere drempel naar het ondernemerschap, waardoor de grens tussen een hobby influencer en een ondernemer vervaagt. Dit leidt tot een toename in het aantal btw-ondernemingen en daarmee tot hogere uitvoeringslasten voor de belastingdienst. Voor influencers zal de btw-heffing tot een aantal administratieve verplichtingen leiden. Echter is een influencer zich niet altijd bewust van zijn verplichtingen als ondernemer, waardoor hij te maken kan krijgen met forse naheffingen.

De vervanging van de huidige KOR in een facultatieve omzetgerelateerde vrijstelling van omzetbelasting is een oplossing voor de hierboven genoemde problemen. De nieuwe KOR zorgt dat de heffing van kleine ondernemers een stuk eenvoudiger wordt, waardoor de uitvoeringkosten van de belastingdienst en de administratieve lasten van kleine ondernemers zullen afnemen. Onder de nieuwe regeling kunnen namelijk influencers uit groep II en groep III met een omzet lager dan 20.000 euro volledig worden vrijgesteld van hun btw-plicht en de daarbij horende administratieve lasten. Indien zij kiezen voor de regeling, mogen zij geen btw in rekening brengen aan hun afnemers en de voorbelasting niet in aftrek brengen. Het niet mogen aftrekken van voorbelasting zorgt ervoor dat geen problemen kunnen ontstaan bij bepaling van de hoogte van de aftrek. Het tweede voordeel is dat ook rechtspersonen gebruik kunnen maken van de nieuwe regeling, waardoor het aantal kleine ondernemers afneemt.

# Literatuurlijst

## Boeken

- A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW*, Deventer: Kluwer 2009/7.5.
- M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer: Kluwer 2014.

## Jurisprudentie

HR 2 mei 1984, *BNB* 1984/295.

HR 23 mei 1990, *BNB* 1990/202.

HR 12 juni 1996, *BNB* 1996/346.

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

HvJ 1 april 1982 (Hong Kong).

HvJ 14 februari 1985 (Rompelman).

HvJ 26 maart 1987, C-235/85 (Commissie tegen Nederland).

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

HvJ 25 juli 1991, zaak C-202/90 (Ayuntamiento de Sevilla).

HvJ 2 juni 1994, zaak C-33/93 (Empire Stores).

HvJ 26 september 1996, zaak C-230/94 (Enkler).

HvJ 3 juli 2001, C-380/99 (Bertelsmann).

HvJ 18 oktober 2007, zaak C-355/06 (Van der Steen).

HvJ 29 oktober 2009, zaak C-246/08 (Commissie tegen Finland).

HvJ 19 juli 2012, zaak C-263/11 (Ainars Redlihs).

HvJ 13 juni 2013, zaak C-62/12 (Kostov).

HvJ 13 juni 2019, zaak C-420/18 (IO).

## Literatuur

- C. Renkers, *Ondernemersbegrip in de deeleconomie: Eerlijk zullen we alles delen?*, Btwbrief 2017/68.
- D. Euser, *Algemeen*, Cursus Belastingrecht (Omzetbelasting), 25 februari 2019, OB.2.3.3.G.a1.
- J.A.G. van Es, *Afweging bv of eenmanszaak; tendens in de tijd*, Tijdschrift voor Fiscaal Ondernemingsrecht, 2007/94.
- J. Bijl en A. Sanders, *Bloggen en Vloggen: #btw?*, Btwbrief 2016/93.
- K. Freberg, K. Graham, K. McGaughey and L. Freberg, 2011. *Who are the social media influencers? A study of public perceptions of personality*, Public Relations Review, 37 (1), 90-92.
- M. Chin-Oldenziel, *Heffingsbeginselen*, Cursus Belastingrecht (Europees Belastingrecht), 5 maart 2019, EBR.7.1.1.D.
- S.B. Cornielje, *Het voeren van een zekere staat*, Cursus belastingrecht (omzetbelasting), 25 februari 2019, OB.2.4.5.i2.
- S.B. Cornielje, *Nieuwe kleine-ondernemersregeling per 2020*, Cursus belastingrecht (omzetbelasting), 25 februari 2019, OB.5.1.0.c.

## Overig

- Belastingdienst, ‘Een naheffingsaanslag voor de btw – zo handelt u hem snel af’, te vinden via:  
<https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/btw/content/naheffingsaanslag-btw-wat-nu>.
- ‘Belastingdienst worstelt met interneteconomie’, *NOS* 6 september 2016, nos.nl.
- Besluit van 5 december 2005, ‘Vrijstelling diensten door componisten, schrijvers en journalisten’, nr. CPP2005/760M.
- B. Goderis, B. van Hulst en S. Hoff, ‘Waar ligt de armoedegrens?’, Sociaal en Cultureel Planbureau, 23 november 2018, te vinden via:  
<https://digitaal.scp.nl/armoedein kaart2018/waar-ligt-de-armoedegrens/>.
- Centraal Bureau voor de Statistiek, ‘Opbrengst btw groeit in 50 jaar tot meer dan 50 miljard’, cbs.nl, Den Haag/Heerlen: 2 jan 2019.
- ‘DJ Martin Garrix solo-artiest? Nee, hij leidt team van 60 mensen’, *De Ondernemer* 19 oktober 2017, deondernemer.nl.
- ‘Insta-foto voor gratis overnachting? Die vraag krijgen horeca steeds vaker’, *NOS* 18 mei 2019, nos.nl.
- H. Gorris, ‘Heet je niet Enzo Knol? Zie dan maar rond te komen’, *NRC Handelsblad* 30 maart 2017, nrc.nl.
- Kamerstukken II 2018/19, 35033, Memorie van Toelichting, nr 3.
- L. de Corte, ‘De meeste influencers verdienen minder dan je denkt’, *AD* 22 juni 2018, ad.nl.
- M. Kooyman, ‘Ondernemers overspoeld door vragen van influencers die iets gratis willen’, *AD* 26 juli 2019, ad.nl.
- M. Ronsdorf, ‘Zo groot is de Nederlandse influencer marketing branche’, *We are First* 28 november 2017, te vinden via: <https://blog.wearefirst.nl/zo-groot-is-de-nederlandse-influencer-marketing-branche-cce4ada5c74?gi=b0a861ab46b4>.
- Rijksoverheid, ‘Fiche 7 bij kamerbrief over Informatievoorziening nieuwe Commissievoorstellen’, 23 februari 2018, te vinden via:  
<https://www.rijksoverheid.nl/documenten/brieven/2018/02/23/fiche-7-bij-kamerbrief-over-informatievoorziening-nieuwe-commissievoorstellen>.
- Verkenning Interneteconomie, Handhavingsagenda 2016-2, Expertisecentrum Handhaving, 17 mei 2016, te vinden via:  
[https://www.rijksoverheid.nl/binaries/rijksoverheid/documenten/wob-verzoeken/2016/09/05/besluit-wob-verzoek-naar-rapport-onderzoek-belastingdienst-over-interneteconomie/rapport+interneteconomie\\_openbaar.pdf](https://www.rijksoverheid.nl/binaries/rijksoverheid/documenten/wob-verzoeken/2016/09/05/besluit-wob-verzoek-naar-rapport-onderzoek-belastingdienst-over-interneteconomie/rapport+interneteconomie_openbaar.pdf).
- ‘Vloggen voor beginners’, *RTL Nieuws* 20 maart 2018, rtlnieuws.nl.
- ‘Zo veel verdien je in Nederland als YouTuber’, *NOS* 8 juli 2017, nos.nl.

## Bijlagen

### Bijlage 1

#### **Eenmanszaak**

Winst uit onderneming	150.000
Af: zelfstandigenaftrek	-/-7.280
Af: Startersaftrek	-/-2.123
Af: MKB winstvrijstelling (14%)	<u>-/-19.684</u>
Belastbare winst	120.913

Inkomstenbelasting (box 1)	-/-52.925
Netto-inkomen	<b>97.075</b>

#### **BV**

Winst uit onderneming	150.000
Salaris DGA (minimum op 2019)	<u>-/-45.000</u>
Belastbare winst	105.000
Vennootschapsbelasting 19%	<u>-/-19.950</u>
Winst na VPB	85.050
Dividendbelasting 25%	<u>-/-21.263</u>
Netto dividend	63.787

Salaris DGA	45.000
Inkomstenbelasting	-/- 16.849
Heffingskorting	3.953 (= algemene heffingskorting van 1.210 {2.477 – 5.147% * (45.000-20.384)} + arbeidskorting van 2.743{3.399 – 6% * (45.000-34.060)}).
Netto dividend	<u>63.787</u>
Netto-inkomen	<b>95.891</b>

Het omslagpunt ligt in 2019 iets hoger dan 150.000.