

Scriptie

Bachelor-3 Fiscale Economie

Belasting heffen in de nieuwe economie; is onze wetgeving er al klaar voor?



Naam: Henri Slob

Studentnummer: 409142

Scriptiebegeleider: Prof. dr. P. Kavelaars

Hoofdstuk 1: Inleiding

De technologische ontwikkelingen van tegenwoordig lopen voor de wetgeving uit. Kijk bijvoorbeeld naar de ideeën om zelfrijdende en zelfs vliegende auto's te gaan produceren en gebruiken¹. Hier is de wetgeving niet op voorbereid². Op deze wijze worden beleidsmakers uitgedaagd door sterk op innovatie gerichte ondernemingen. Dat gebeurt niet alleen richting beleid in de vorm van wetgeving, maar ook beleid binnen ketens van vraag en aanbod. Door ontwikkelingen in de auto-industrie worden bijvoorbeeld de bestaande fabrikanten van de ons bekende automerken uitgedaagd. Zij moeten na gaan denken over de vraag hoe ze in de toekomst hun bestaansrecht gaan verdedigen indien de huidige ontwikkelingen zich zullen voortzetten. Hun keten is namelijk niet ingericht op auto's die zichzelf besturen, maar op mensen die een auto kopen die ze zelf gaan besturen. Ondernemingen zoals Lyft en Uber willen echter zorgen dat auto's zonder chauffeur de weg op kunnen. Hiervoor hebben ze beide reeds een platform waarop mensen actief zijn met het delen van hun auto. Hierdoor zijn ze ver ontwikkeld richting het beheersen van een compleet eigen wagenpark van bestuurderloze taxi's. Met de verzamelde data kan besturing van dit wagenpark op termijn namelijk plaatsvinden. Klanten hoeven dan enkel een taxi te bestellen via de mobiele applicatie van het platform waarna de taxi zelf aan komt rijden en naar de gewenste bestemming rijdt. Het bezitten van een eigen auto zou volgens deze bedrijven uiteindelijk zelfs niet meer rendabel moeten zijn³. Dit soort visies zorgt voor een sterke opschudding in een keten van vraag en aanbod. Men moet radicaal anders gaan denken bij ondernemingen die tot nu toe een bedrijfsvoering hadden die altijd gewerkt heeft.

Een dergelijke ontwikkeling is door een ander bedrijf binnen de deeleconomie eveneens in gang gezet. Het betreft het platform Airbnb waar mensen hun huis kunnen verhuren via een app of een huis van anderen via de app kunnen huren. Dit zorgt voor maatschappelijke en juridische onrust. Er worden nu namelijk heel gemakkelijk huizen verhuurd, maar door wie er verhuurd wordt en hoe lang de huurders er verblijven is onbekend. Dit heeft in diverse wijken geleid tot groot ongenoegen van bewoners. Hierdoor is ingezet op regulering om de overlast te verkleinen. Steden zoals Amsterdam, Chicago en San Francisco werpen barrières op tegen de ongebreidelde verhuur van dergelijke woningen⁴.

Er zijn nu twee ontwikkelingen in ketens van vraag en aanbod met bijkomende maatschappelijke en/of juridische onrust beschreven. Beide ontwikkelingen vinden plaats in een andere markt, maar hebben een grote gemeenschappelijke deler. Het gaat in beide gevallen namelijk om bedrijven binnen de deeleconomie waarvan verwacht wordt dat zij in de toekomst belangrijk blijven en steeds belangrijker worden. De bedrijven die op deze gebieden actief zijn, opereren op moeilijk grijpbare platforms die zich in de virtuele wolk (cloud) bevinden. Waar de vestiging is en wie er verantwoordelijk is voor transacties kan onduidelijk zijn in het geval van bovenstaande platforms. Dit komt door hun bedrijvigheid in de cloud, maar ook door de kwalificatie die ze zichzelf geven. Ze geven zich namelijk uit voor platforms die alleen de vraag en het aanbod op de autodeel-/verhuurmarkt koppelen. De participanten op het platform zijn niet bij hen in dienst en de transacties die via hun platform plaatsvinden worden door hen niet verzorgd. Er wordt enkel de gelegenheid gegeven aan mensen om hun platform te gebruiken en zo de transactie met gemak tot succes te maken door het koppelen van consument en producent/leverancier.

¹ Stone (Februari, 2017).

² Negroni (April, 2012). Duursma (April, 2017).

³ The Economist (September, 2016).

⁴ Van der Marel (Mei, 2016)

In Engeland heeft dit al geleid tot een rechtszaak die toegespitst was op de vraag of sprake is van een dienstbetrekking of van zelfstandige chauffeurs bij de autodeeldienst Uber. De conclusie hier was dat het platform de chauffeurs in dienst heeft en dus geacht wordt zich aan de wetgeving daaromtrent te conformeren⁵. Deze rechtszaak ging in het bijzonder over het platform Uber. Er is echter regelmatig berichtgeving rond de platformen Uber én Airbnb die aangeeft dat er vanuit de maatschappij onvrede bestaat ten overstaan van beide bedrijven van de nieuwe economie⁶. Regulering van dergelijke bedrijven is volgens velen nodig⁷. De onrust en (maatschappelijke) discussie die opgeroepen wordt rondom dergelijke ontwikkelingen geeft aan dat men niet berekend is op een dergelijke ontwikkeling⁸. Een reactie hierop kan zijn om over te gaan tot het verbieden van deze en gelijksoortige diensten. Dan wordt de vrijheid van de markt niet aan banden gelegd, maar op een bepaald punt volledig weggenomen. Hieromtrent is vanuit de Europese Commissie een mededeling gepubliceerd om de lidstaten richting te geven in de beantwoording van de vraag of ondernemingen opererend binnen de platformeconomie wel of niet gereguleerd dienen te worden. Als dit dan gebeurt is het de vraag in hoeverre dit noodzakelijk of wenselijk is⁹. In deze mededeling wordt sterk benadrukt dat innovatie, waar platforms zoals Uber en Airbnb mee bezig zijn, zorgt voor hogere efficiëntie. Tevens wordt gezegd dat dergelijke platforms ‘werken als een magneet voor datagedreven innovatie’. Om deze beide redenen zou verbieden van ondernemingen als deze niet wenselijk zijn.

Probleemstelling

De constatering van de maatschappelijke onrust en juridische vragen zoals reguleren of verbieden leidt tot het onderwerp ‘Belastingheffing in de nieuwe economie’. Die keuze is mede gemaakt, omdat er in de fiscale sferen nog geen rechtspraak of wetgeving over dit onderwerp is. Tevens is er een sterke samenhang tussen de fiscaliteit, de maatschappij en de juridische wereld.

De probleemstelling waar ik in deze scriptie een antwoord op beoog te geven luidt als volgt:

Dwingen de ontwikkelingen in de nieuwe economie tot aanpassingen in de fiscale wet- en regelgeving? Zo ja, waar zitten de knelpunten en wat zijn mogelijke oplossingen?

Om deze vraag te beantwoorden, is het onderzoek in twee onderdelen van analyse opgedeeld. Deze onderdelen vormen de twee eerstvolgende hoofdstukken. De uit te voeren analyses worden gedaan op basis van een literatuuronderzoek waarbinnen jurisprudentie een belangrijke plaats inneemt. Hier worden manieren om begrippen te toetsen namelijk verder toegespitst dan in de wet wordt gedaan.

In het eerstvolgende hoofdstuk wordt ingegaan op Uber waarbij allereerst beknopt beschreven wordt hoe dit platform in elkaar steekt voor een goed begrip van het soort onderneming waarover de fiscale analyse gaat. Tevens zal het begrip ‘platform’ voorzien worden van een toelichting. Het is namelijk een veelgebruikte term, maar voor deze analyse is het nodig om duidelijk te stellen wat er precies onder wordt verstaan. In het volgende deel van het hoofdstuk zal namelijk de fiscale positie van Uber geanalyseerd worden. Dit heeft consequenties voor de belasting-/premieplicht van de participant en het platform. Voor de begrippen ‘ondernemer’, ‘onderneming’ en ‘werknemer’ en het resultaat uit overige werkzaamheden, die in de analyse getoetst worden, bestaan reeds criteria binnen de fiscaliteit ter toetsing. Om te zien of en hoe Uber binnen die criteria gepast kan worden, is het nodig te bepalen wat een dergelijk platform nu eigenlijk inhoudt. De uitkomst van deze analyse levert een

⁵ Uitspraak op 28 oktober 2016 door het Employment Tribunal. Te vinden onder nummer 2202551/2015 en verder.

⁶ Van Noort (November, 2015). Hickey en Cookney (Oktober, 2016). Zondag met Lubach (Maart, 2017).

⁷ Raskin, Dedecker (November, 2015). Toet (Mei, 2016).

⁸ Rolvink Couzy en De Boer (Oktober 2016).

⁹ Europese Commissie (Mei, 2016).

antwoord op de vraag of Uber of de participanten belastingplichtig zijn voor de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) en/of de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB 1964), met zijdelings een weergave van de gevolgen voor belastingplicht onder de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB 1968). Dat is nu namelijk nog niet duidelijk doordat Uber zichzelf als intermediair kwalificeert en de participanten dus tot ondernemers maakt. Is dat na een analyse van de feiten volgens de geldende fiscale criteria echter nog wel mogelijk om vol te houden? Is het überhaupt mogelijk om de analyse tot een goed einde te brengen met de huidige criteria? Of zijn er knelpunten aan te wijzen waar oplossingen voor nodig zijn? In dat laatste geval worden zo mogelijk oplossingsrichtingen aangedragen. Deze oplossingsrichtingen worden getoetst aan twee toetsingscriteria, te weten: doelmatigheid en uitvoerbaarheid. Met dit eerste criterium wordt nagegaan of de gevonden oplossingsrichtingen het beoogde resultaat kunnen bereiken. Vervolgens wordt beoordeeld of de oplossingsrichtingen (gemakkelijk) uitvoerbaar zijn door de Belastingdienst.

Ten tweede wordt de fiscale positie van Airbnb, het verhuurplatform voor huizen, beoordeeld. Hiertoe zal eerst beknopt beschreven worden wat het voor platform is en hoe het zich in de vraag- en aanbodketen plaatst. Dit wederom voor een goed begrip van het soort onderneming waarover de fiscale analyse gaat. Daarna zullen de feiten geanalyseerd worden om te zien hoe Airbnb zich feitelijk gedraagt om daarmee de fiscale consequenties in kaart te brengen. Daartoe zal gekeken worden naar de begrippen 'vermogensbeheer', 'ondernemer' en 'onderneming' en de tbs-regeling uit de Wet IB 2001. Wat hieruit volgt heeft consequenties voor de mensen die hun huis via Airbnb verhuren. Als ze ondernemer zijn dan bevinden ze zich namelijk in box 1 van de Wet IB 2001, maar anders zit het verhuurde huis in box 3. Evenmin als bij de bespreking van Uber zal in dit hoofdstuk over Airbnb de Wet VpB 1969 ter sprake komen voor de deelnemers, want het platform is naar Nederlandse criteria als entiteit onderworpen aan de vennootschapsbelasting, maar de deelnemers zijn natuurlijke personen, dus niet belastingplichtig onder deze wet die toepassing vindt bij lichamen. Het platform is wel voor de Wet VpB 1969 belastingplichtig, omdat het een Incorporated is¹⁰ waarmee het platform via artikel 3 lid 1 onderdeel a of b Wet VpB 1969 kwalificeert als een van de '... andere vennootschappen'. Kwalificatie voor de Wet VpB 1969 gaat via dit artikel waar de buitenlandse belastingplichtigen worden gedefinieerd, omdat de vestigingsplaats van Airbnb San Francisco is¹¹. In tegenstelling tot het voorgaande hoofdstuk zullen bij de casus van Airbnb de consequenties voor de Wet OB 1968 expliciet behandeld worden. Indien er in de analyse van de bestaande criteria in toepassing op Airbnb blijkt dat er knelpunten zijn, waardoor de kwalificatie van verhuurders of het platform niet gemakkelijk in de Wet IB 2001 en/of de Wet OB 1968 te passen is, wordt gezocht naar oplossingsrichtingen. De gevonden oplossingsrichtingen worden aan dezelfde criteria getoetst als in het voorgaande hoofdstuk.

In het vierde hoofdstuk volgt de samenvatting en conclusie van het uitgevoerde onderzoek. Dit houdt in dat de gegeven aanbevelingen uit het tweede en derde hoofdstuk op een rij worden gezet. Hierna is de centrale probleemstelling te beantwoorden. Als laatste zal gereflecteerd worden op het uitgevoerde onderzoek waarbij tekortkomingen benoemd, en aanbevelingen voor verder onderzoek gegeven worden.

Het eerstvolgende hoofdstuk bevat de behandeling van het autodeelplatform Uber ten aanzien van de fiscale positie. In het daaropvolgende hoofdstuk wordt het platform voor het verhuren van huizen, Airbnb, geanalyseerd inzake zijn fiscale positie. Het vierde en tevens laatste hoofdstuk van

¹⁰ Zaleski (December, 2016).

¹¹ Airbnb.nl

deze scriptie bevat de beantwoording van de centrale probleemstelling met daarbij een analyse van het uitgevoerde onderzoek.

Hoofdstuk 2: Fiscale positie Uberchauffeurs

2.1 Inleiding

Uber, het platform dat gemak met lage kosten voor de consument weet te combineren op de autodeelmarkt. Een auto met chauffeur is met een druk op de knop in de mobiele applicatie geregeld. Uber regelt de routebeschrijving en betaling zonder verdere tussenkomst van de chauffeur of passagier(s). In dit hoofdstuk volgt de beoordeling van de fiscale positie van dit platform. Hiertoe wordt in de volgende paragraaf kort weergegeven wat het platform Uber inhoudt. Daar wordt tevens een beknopte duiding gegeven voor het begrip 'platform'. Dit is nodig om bij de daaropvolgende analyse van de fiscale positie een goed begrip te hebben waar het dan over gaat. Bij deze analyse zullen de begrippen 'onderneming', 'ondernemer' en 'werknemer' en het resultaat uit overige werkzaamheden toegepast op Uber getoetst worden. Met de daaruit volgende beoordeling van Ubers fiscale positie kan de centrale vraag van dit hoofdstuk beantwoord worden. De centrale vraag in dit hoofdstuk is of chauffeurs op het platform getoetst kunnen worden binnen de bestaande fiscale criteria. Het antwoord op de vraag wordt in de conclusie weergegeven. Hier worden zo mogelijk oplossingsrichtingen aangedragen voor gevonden knelpunten in de analyse. De gevonden oplossingsrichtingen worden aan twee criteria getoetst, te weten: doelmatigheid en uitvoerbaarheid. Met het eerste criterium wordt nagegaan of de gevonden oplossingsrichtingen het beoogde resultaat kunnen bereiken. Met het tweede criterium wordt beoordeeld of de oplossingsrichtingen gemakkelijk uitvoerbaar zijn.

2.2 Platform Uber

Het platform Uber is in 2009 opgericht in San Francisco door Travis Kalanick en Garrett Camp. Het was hun doel om een platform te lanceren voor de huur van een luxe auto met chauffeur¹². Deze auto is niet in het bezit van Uber, maar de eigenaar schrijft zichzelf in op het platform als chauffeur en kan door klanten via de applicatie opgeroepen worden. Uber was dus niet bedoeld als platform dat zijn eigen wagenpark met chauffeurs zou hebben. Dit is zo gebleven na uitbreiding in de goedkopere segmenten van de autodeelmarkt. Het platform zorgt via de applicatie enkel voor koppeling van chauffeur en klant. Dit is de reden dat ze steeds betogen dat de chauffeurs op het platform geen werknemers zijn, maar zelfstandige ondernemers.

Voordat overgegaan wordt naar de behandeling van de fiscale positie van Uber wordt eerst het begrip 'platform' beknopt uitgelegd. Aan dit begrip kan vanuit diverse beroepsgroepen namelijk een andere definitie verbonden worden. In de context van Uber is een platform te duiden als de plaats waar vraag en aanbod gekoppeld wordt. Hiertoe is een mobiele applicatie en een website ontwikkeld om het samenbrengen in het netwerk gemakkelijk te laten verlopen. Uber is te vergelijken met een forum waar mensen met een vraag anderen kunnen benaderen die deze kunnen beantwoorden. Binnen Uber zijn er mensen met de vraag naar een autorit en mensen die deze rit kunnen en willen verzorgen. De koppeling hiertussen gebeurt in het netwerk van klanten en leveranciers die handelen via de applicatie van Uber.

2.3 Analyse fiscale positie

Nu is er duidelijkheid over het platform Uber en een platform in het algemeen. Het vervolg van dit hoofdstuk bevat de analyse van de fiscale positie van Uberchauffeurs. Hiertoe worden de begrippen

¹² Kalanick 2010.

‘onderneming’, ‘ondernemer’ en ‘werknemer’ respectievelijk toegepast op Uber geanalyseerd. Voor ieder van deze begrippen wordt in de inleiding de relevantie weergegeven voor de Wet IB 2001.

Binnen de Wet IB 2001 worden inkomsten uit ‘werk en woning’, ‘aanmerkelijk belang’ en ‘sparen en beleggen’ belast. Over de eerste van deze categorieën gaat het bij de Uberchauffeur. Het is namelijk de vraag of hij binnen deze inkomsten in de categorie ‘ondernemer’ winst uit onderneming geniet (artikel 3.4 juncto artikel 3.2 Wet IB 2001), of als ‘werknemer’ loon uit arbeid ontvangt (artikel 2 lid 1 Wet LB 1964 juncto artikel 3.81 Wet IB 2001).

Na de analyse wordt elk begrip afzonderlijk van een conclusie voorzien aangaande de inpasbaarheid van de Uberchauffeur binnen de fiscale criteria. Oplossingsrichtingen voor mogelijke knelpunten worden in de conclusie van dit hoofdstuk gegeven.

2.3.1 ‘Onderneming’

Het begrip ‘onderneming’ is relevant voor de Wet IB 2001, omdat het bestaan van een onderneming aanleiding vormt voor de analyse van het begrip ‘ondernemer’. De duiding van dit begrip is niet in de Wet IB 2001 te vinden, want er is vanuit de jurisprudentie onder de Wet IB 1964 reeds een definitie die duidelijk is, dus een weergave in de wet met abstracte bewoordingen heeft geen toegevoegde waarde¹³. De definitie die in de fiscaliteit gehanteerd wordt, luidt als volgt: ‘een onderneming is een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid waarmee door deelname aan het economisch verkeer wordt beoogd om winst te behalen’¹⁴. Deze duiding kan niet ineens worden toegepast. Er wordt per onderdeel van de definitie getoetst of het platform Uber eraan voldoet.

Allereerst is voor het bestaan van een onderneming nodig dat er een ‘organisatie van kapitaal en arbeid’ is. Hierbij ligt de nadruk vooral op de aanwezigheid van arbeid; aanwezigheid van kapitaal is niet steeds noodzakelijk¹⁵. In het geval van de chauffeur die via Uber zijn dienst levert, is gemakkelijk te concluderen dat sprake is van arbeid. Het vervoer van klanten gebeurt namelijk zonder uitzondering door een persoon die daarmee arbeid verricht. Er is tevens sprake van kapitaal, want de chauffeur is in het bezit van een auto. Daarnaast bezit hij een mobiel die een essentieel onderdeel is van zijn baan, want via de applicatie van Uber komen de bestellingen bij de chauffeur. Het meest belangrijke element van dit eerste criterium, namelijk ‘arbeid’, is dus aanwezig. Daarbij is het element ‘kapitaal’ ook aanwezig, dus rest enkel nog de vraag of deze elementen zich in een ‘organisatie’ bevinden of niet. Indien dit zo is, kan geconcludeerd worden dat het eerste criterium bevestigend beantwoord kan worden. De chauffeur op het platform Uber combineert kapitaal en arbeid via Uber om te komen tot de verlening van een taxidienst. Hiermee is de structuur van de te toetsen onderneming beknopt weergegeven. Nu is tevens duidelijk dat er sprake is van een zekere ‘organisatie’. Dit begrip duidt namelijk op de structuur of vormgeving van (de activiteiten van) een onderneming. Bij de Uberchauffeur is deze structuur zo dat hij via het platform zijn aanbod bekendmaakt en gekoppeld wordt aan vragers van taxiriten. Hij dient hiertoe een account aan te maken, een investering te doen in een auto en mobiel en vervolgens actief te zijn via de applicatie. De vraag is nu of dit eerste onderdeel van het ondernemingsbegrip aanwezig blijkt na de analyse. Dit is niet zo, want voor een onderneming is een hogere organisatiegraad nodig dan bij de Uberchauffeur het geval is. Hij voert zelf namelijk geen marketing, regelt geen administratie van de te rijden en gereden ritten en heeft geen eigen boekhouding. Daarom kan nu geconcludeerd worden dat dit eerste criterium niet bevestigend te beantwoorden is voor een chauffeur bij Uber.

¹³ *Kamerstukken II 1998/99*, 26 727, nr. 3, p. 93.

¹⁴ Hof Leeuwarden 13 september 1996, *BNB* 1998/5.

¹⁵ HR 21 juni 1946, B. 8137.

Vervolgens is nodig dat de organisatie van kapitaal en arbeid 'duurzaam' is. Om aan dit vereiste te voldoen, moet de totale organisatie die ter toetsing staat gericht zijn op continuïteit¹⁶. In HR 7 oktober 1981, nr. 20 733, *BNB* 1981/99 bleek dit uit het feit dat meer aspecten dan alleen de activiteiten zijn meegenomen bij beantwoording van de rechtsvraag. Er werd onder meer gekeken naar de manier van financiering en het doel van en feitelijk gedrag in de organisatie. Dit is voor de beoordeling van een chauffeur op het platform Uber lastig om vooraf te beoordelen. De auto die voor de levering van de dienst gebruikt wordt, zal doorgaans namelijk niet speciaal voor dit werk aangeschaft zijn. Iedereen met een privéauto en de wil om op flexibele tijden ritten te verzorgen kan zich namelijk registreren. Duurzaamheid kan dus nog niet geconstateerd worden op basis van het enkele feit dat de chauffeur bereid is om een investering vooraf te doen. Dit vereiste kan wel gecontroleerd worden uit de data van Uber over de periode van werkzaamheid. Hierbij is dan wel van belang dat er niet alleen bekend is of de chauffeur geregistreerd is, maar ook dat deze persoon zo nu en dan ritten aanneemt. Hiermee wordt de intentie tot continuïteit namelijk duidelijk uit de feiten. Is er echter enkel een inschrijving bij Uber te zien gecombineerd met sporadische activiteit dan is niet aan de duurzaamheidsvereiste voldaan. Het is dan aannemelijk dat het platform voor die persoon veeleer bedoeld is als extra bezigheid/inkomen. Of de Uberchauffeur dus voldoet aan de duurzaamheidsvereiste zal verschillen tussen alle deelnemers op het platform. Er zijn namelijk taxichauffeurs die naast hun werk voor een gevestigde taxicentrale ook ritten voor Uber verrichten¹⁷. Zij zullen dus vrij regelmatig rijden, maar mensen die Uberchauffeur zijn buiten hun eigen werktijden om verrichten wellicht minder ritten. Deze laatste categorie zou in sommige gevallen niet aan de duurzaamheidsvereiste kunnen voldoen,.

Bij de volgende eis voor het bestaan van een onderneming, namelijk de deelname aan het economische verkeer¹⁸, is het begrip 'risico' van groot belang¹⁹. Dit vanwege de concurrentie die op de vrije markt plaatsvindt. Door in een concurrerend speelveld mee te doen, stelt de drijver van de onderneming zich per definitie bloot aan risico. Hierbij wordt bedoeld op financiële en bestuurlijke risico's. Bij de laatste variant moet gedacht worden aan aansprakelijkheid voor acties vanuit de onderneming die op de ondernemer rusten. Hier dient zich de vraag aan of er wel genoeg risico wordt gelopen door chauffeur die via Uber zijn dienst levert. Dit is waarschijnlijk wel het geval. De investeringen die hij namelijk doet in een auto en telefoon zijn relatief groot, want hij drijft in zijn eentje mogelijk een onderneming. Daarbij komt nog dat hij zelf verantwoordelijk is voor het goed uitvoeren van de dienst. Indien niet aan de verwachtingen wordt voldaan dan kan een klant in de applicatie een slechte beoordeling voor de chauffeur invullen. Dit beïnvloedt de keuze van andere klanten voor de bewuste chauffeur op een negatieve manier waardoor inkomsten wellicht dalen. Dit maakt het weer moeilijker om de auto af te betalen of terug te verdienen; daarom is een goede beoordeling van zeer groot belang. Hiermee draagt deze persoon dus het risico voor mogelijke financiële gevolgen van de uitgevoerde dienst.

Het laatste criterium voor het bestaan van een onderneming is dat 'winst wordt beoogd en redelijkerwijs kan worden verwacht'. Hiervoor is nodig dat de verrichte werkzaamheden 'meer hebben omvat dan bij normaal vermogensbeheer gebruikelijk is'²⁰. Deze toets is niet enkel relevant voor vast te stellen onderneming, maar ook voor het ondernemersbegrip. Er is voor het belasten van een ondernemer namelijk allereerst een bron van inkomen voordat de Wet IB 2001 ingegaan wordt. Is er

¹⁶ HR 7 oktober 1981, nr. 20 733, *BNB* 1981/99. HR 12 september 2008, nr. 43 401 (concl. A-G J.A.C.A. Overgaauw), *BNB* 2009/34.

¹⁷ NU.nl (2014).

¹⁸ HR 26 maart 1980, nr. 19 816, *BNB* 1980/273.

¹⁹ HR 28 september 1983, nr. 21 851, *BNB* 1984/72.

²⁰ HR 29 mei 1996, nr. 30 774, *BNB* 1996/232

na de analyse geen sprake van redelijkerwijs te verwachten winst dan is er ook geen bron van inkomen²¹. Zonder deze bron komt de persoon waarvan de activiteit getoetst wordt de Wet IB 2001 niet binnen, want op grond van artikel 2.3 van deze wet wordt belasting geheven over inkomen. Voor de Uberchauffeur is voordeel redelijkerwijs te verwachten, omdat er een snelle groei in populariteit is aangaande dit platform. Lanceringen in een nieuw gebied verlopen vaak heel goed. Het platform levert namelijk gemak in de taximarkt tegen een lagere prijs dan waarvoor andere taxi's rijden. Dit resulteert in een (naar verwachting) hogere vraag, dus voordeel is voor de chauffeurs redelijkerwijs te verwachten.

Ter afsluiting wordt nu weergegeven of een Uberchauffeur inpasbaar is in de bestaande toetsingscriteria voor de onderneming. De toets aangaande de duurzaamheid en deelname aan het economisch verkeer is uit te voeren door de data die iedere chauffeur van Uber ontvangt²². Naar verwachting loopt de Uberchauffeur genoeg risico, omdat het lopen van 'een zeker ondernemersrisico' reeds genoeg is²³. Hij kan dus op alle onderdelen van het begrip 'onderneming' getoetst worden. Er zijn geen extra (aanscherpingen van) criteria nodig om de analyse tot een goed einde te brengen.

2.3.2 'Ondernemer'

Nu duidelijk is hoe het begrip 'onderneming' getoetst wordt aangaande de Uberchauffeur en wordt overgegaan op de behandeling van het volgende begrip. Dit is de duiding van het begrip 'ondernemer'. Het belang hiervan is wederom voor de Wet IB 2001. In deze wet zijn namelijk bepalingen opgenomen die specifiek voor ondernemers bedoeld zijn.

De gehanteerde volgorde van behandeling is niet toevallig, omdat de onderneming onderdeel is van de definitie van het ondernemersbegrip. Deze definitie staat in artikel 3.4 Wet IB 2001 en luidt als volgt: "De belastingplichtige voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven en die rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming". Hieruit worden de onderdelen 'voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven' en 'rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen' toegepast op de Uberchauffeur. Ter afsluiting van deze analyse wordt weergegeven of de Uberchauffeur in de geldende criteria voor 'ondernemer' te passen is.

Uit het eerste onderdeel van de definitie blijkt dat er 'een onderneming' wordt gedreven 'voor rekening' van degene die als ondernemer kwalificeert. De analyse voor de onderneming is hierboven uitgevoerd. Daaruit blijkt dat er waarschijnlijk geen sprake is van een onderneming bij de uitvoer van ritten voor Uber. Voor compleetheit is sowieso nodig om de analyse van het begrip 'ondernemer' uit te voeren. Alleen op die manier kan achterhaald worden of en waar er knelpunten zijn in de analyse volgens bestaande criteria. Nu het bestaan van een onderneming aangenomen wordt, is nog nodig om te toetsen of deze gedreven wordt 'voor rekening' van de Uberchauffeur. Dit wordt ook wel geschreven in de vorm: 'voor rekening en risico'. Om ondernemer te zijn, moet er namelijk wel ondernemersrisico gelopen worden²⁴. In de uitspraak van de HR op 20 december 2000 bleek dit risico van belang naast het feit dat duurzaamheid vereist is. Deze duurzaamheidseis is onderdeel van de toetsing van de onderneming en werkt zo door naar het begrip ondernemer. De HR heeft in de uitspraak op 11 juli 2003 een uitgebreidere visie gegeven op de eisen om te voldoen aan het criterium 'voor rekening van wie een onderneming gedreven wordt'²⁵. Hier komen de eisen van risico en duurzaamheid terug, maar ook 'voldoende zelfstandigheid ... ten opzichte van de opdrachtgever' blijkt

²¹ HR 24 december 2004, nr. 39 447, *V-N* 2005/37.13

²² *Uber Guidelines for Law Enforcement Authorities - Outside the US*.

²³ Hof Leeuwarden 13 september 1996, *BNB* 1998/5.

²⁴ HR 20 december 2000, nr. 35 941, *BNB* 2001/88.

²⁵ HR 11 juli 2003, nr. 37 619, *BNB* 2003/313.

nodig. De eerste twee genoemde eisen kunnen hier met een korte toelichting geanalyseerd worden. Hier is bij de toetsing van het bestaan van een onderneming namelijk reeds op ingegaan. De Uberchauffeur loopt een zeker financieel risico door de dienst die hij aanbiedt, want beoordelingen van klanten via de app beïnvloeden de kans op een volgende rit. Valt de beoordeling negatief uit dan wordt het moeilijker om mensen mee te krijgen en daarmee wordt het beoogde voordeel moeilijker te realiseren. De eis van duurzaamheid is, zoals eerder toegelicht, te toetsen bij een Uberchauffeur doordat alle data van zijn eigen ritten bij hem bekend is. Ter afsluiting van de toetsing van het eerste deel van de ondernemersdefinitie wordt nu de zelfstandigheid van de Uberchauffeur beoordeeld. Aan deze eis wordt voldaan, want de chauffeur kan zelf kiezen wanneer hij inlogt op de applicatie. Op dat moment stelt hij zich pas beschikbaar voor een rit. Hiertoe geeft Uber geen opdracht en er is ook geen minimumaantal ritten of kilometers dat gereden moet worden. Aan het criterium dat de onderneming 'voor rekening (en risico)' van de chauffeur wordt gedreven lijkt dus voldaan. Alleen het duurzaamheidscriterium dient van een extra toelichting voorzien te worden. Dit volgt in de laatste alinea van deze paragraaf.

Ten tweede is voor de ondernemersdefinitie bepaald dat de ondernemer 'rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming'. Uit de wetsgeschiedenis bij de invoering van artikel 3.4 Wet IB 2001 wordt duidelijk dat de uitleg volgens het burgerlijk recht dient plaats te vinden²⁶. De Hoge Raad volgt deze toetsing van dit criterium in de uitspraak van 14 juli 2006²⁷. Voor een correcte analyse is dus allereerst nodig om te bepalen wat 'verbintenissen' in het privaatrecht inhouden. Het betreft een vermogensrechtelijke rechtsbetrekking tussen twee of meer personen waarbij er een schuldenaar en een schuldeiser is. De eerstgenoemde verbindt zich aan een verplichting tot levering of betaling. De andere partij ontvangt iets vanuit de verbintenis. Het kan ook dat een wederzijdse verbintenis wordt aangegaan. Dan heeft de schuldenaar tevens de rol van schuldeiser en de schuldeiser in de verbintenis is eveneens schuldenaar. Hierbij valt te denken aan de aankoop van een auto door de Uberchauffeur waarbij een lening wordt aangegaan ter financiering. De autodealer is schuldeiser ten overstaan van de koopsom en de chauffeur is in deze situatie de schuldenaar. Tegelijk is de dealer verplicht om de auto te leveren en is daar dus schuldenaar waarbij de chauffeur de rol van schuldeiser inneemt. Daarnaast is de chauffeur schuldenaar tegenover de bank voor de afbetaling van de lening. De bank is in deze overeenkomst schuldeiser, maar ook schuldenaar, want het geleende geld dient uitgekeerd te worden aan de Uberchauffeur. In de wetsgeschiedenis is expliciet vermeld dat het ter beschikking stellen van kapitaal aan een onderneming alleen niet genoeg is²⁸. Van belang is ook dat de ondernemer in privé aansprakelijk is tegenover zakelijke crediteuren. In dit totaalbeeld van geschetste eisen wordt duidelijk dat de Uberchauffeur hier niet aan voldoet. Hij koopt namelijk wel een auto en mobiel en doet dit voor eigen rekening en risico, maar de investeringen zijn vrij laag. Tevens worden de genoemde investeringen niet opgevolgd door verdere uitbouw van de onderneming waar weer verbintenissen voor worden aangegaan. De enige overeenkomsten die in een later stadium nog aangegaan worden, zijn de acceptaties van ritten via de applicatie van Uber. Marketing waarbij geld geïnvesteerd moet worden in het ontwikkelen van een afzetmarkt is voor een Uberchauffeur niet van toepassing. Alle marketing wordt gedaan door Uber die de merknaam voorafgaand aan een lancering in een stad in de belangstelling plaatst²⁹. Daarmee is niet voldaan aan de eis dat een ondernemer in privé aansprakelijk gesteld moet kunnen worden³⁰.

²⁶ Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 97-98.

²⁷ HR 14 juli 2006, nr. 42 125, *FED* 2006/103.

²⁸ Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, blz. 97-98.

²⁹ Bronzwaer en Schraivesande (2014).

³⁰ HR 14 juli 2006, nr. 42 125, *FED* 2006/103.

Ter afsluiting kan geconcludeerd worden dat een Uberchauffeur geen ondernemer is. Hij drijft namelijk geen onderneming voor rekening en risico van hemzelf. Voor de analyse daarvan wordt u verwezen naar paragraaf 2.3.1. Uit bovenstaande analyse blijkt dat de geldende fiscale criteria voor de ondernemer toepasbaar zijn op de Uberchauffeur. Op dit punt is de belastingwetgeving dus klaar voor de economie van de toekomst.

2.3.3 'Werknemer'

Van geen van beide begrippen die hiervoor besproken is, kan gezegd worden dat ze volledig van toepassing zijn op een Uberchauffeur. Dit betekent dat er wellicht sprake is van een 'werknemer' of 'fictief werknemer' wanneer een persoon taxichauffeur is via het platform Uber. De duiding van deze begrippen is relevant voor de Wet IB 2001 en de Wet LB 1964. Onder de laatstgenoemde wet moet de werkgever, in dit geval Uber, namelijk belasting en premies inhouden op het loon van de chauffeur (artikel 27 Wet LB 1964). Op grond van artikel 3.84 Wet IB 2001 wordt de geheven belasting in de Wet LB 1964 bij de aanslag inkomstenbelasting verrekend.

De duiding van het begrip 'werknemer' staat weergegeven in artikel 2 lid 1 Wet LB 1964 en luidt als volgt: "Werknemer is de natuurlijke persoon die tot een inhoudingsplichtige in privaatrechtelijke of in publiekrechtelijke dienstbetrekking staat...". Het relevante onderdeel uit deze definitie is de 'dienstbetrekking'. Volgend op de behandeling van werknemerschap wordt het begrip 'fictief werknemer' toegepast op Uber geanalyseerd. De duiding hiervoor volgt uit artikel 3 lid 1 Wet LB 1964. Hier worden acht arbeidsverhoudingen opgesomd die als dienstbetrekking worden beschouwd. Na de behandeling hiervan wordt bepaald of een Uberchauffeur volgens de geldende criteria voor (fictief) werknemerschap te analyseren is.

De duiding van het begrip 'dienstbetrekking' volgt uit het privaatrecht. In artikel 7:610 lid 1 Burgerlijk Wetboek staat deze als volgt genoteerd: 'De arbeidsovereenkomst is een overeenkomst, waarbij de ene partij, de werknemer, zich verbindt in dienst van de andere partij, de werkgever, tegen loon gedurende zekere tijd arbeid te verrichten.' De drie belangrijke onderdelen van deze definitie zijn:

- de gezagsverhouding tussen werkgever en werknemer;
- de verplichting van de werkgever om loon te betalen;
- de verplichting tot het persoonlijk verrichten van arbeid door de werknemer.

Elk van deze drie delen zal afzonderlijk getoetst worden in toepassing op de Uberchauffeur. Daartoe wordt eerst ingegaan op de inhoud van een 'gezagsverhouding'. Dit begrip houdt in dat de werkgever bevoegd is tot het geven van aanwijzingen aan de werknemer aangaande de te verrichten werkzaamheden. De werknemer moet wel verplicht zijn de aanwijzingen op te volgen³¹. Hieraan wordt vrij gemakkelijk voldaan, want het is niet nodig dat deze bevoegdheid daadwerkelijk toepassing vindt. Het enkele feit dat de mogelijkheid bestaat om aanwijzingen te geven levert dus reeds een gezagsverhouding op. Bij de Uberchauffeur lijkt hieraan voldaan, want Uber kan via de applicatie makkelijk opdrachten geven indien gewenst. Is het zo dat Uber een samenwerking heeft met een bepaald evenement dan is een standplaatsadvies snel aan de chauffeurs gegeven. Het is dan echter nog de vraag of de Uberchauffeur zich ook moet houden aan de aanwijzingen. Dit is waarschijnlijk wel zo en het is vrij eenvoudig te realiseren. Als een chauffeur niet meegaat in het advies dan verspeelt hij een kans op inkomsten. Daarbij komt nog dat Uber de chauffeur voor een bepaalde periode zou kunnen blokkeren om een sterke extrinsieke prikkel te geven tot conformering. Ter verdere toetsing van het begrip 'dienstbetrekking' is nu nodig om te bepalen of de werkgever, wat Uber in dit geval zou zijn, verplicht is loon uit te betalen. Wanneer de klant afgezet is op de gewenste locatie wordt via de

³¹ HR 24 juni 1959, nr. 13 998, *BNB* 1959/301.

applicatie automatisch de betaling geregeld. Hierbij wordt er 20% van de ritprijs ingehouden door Uber. De rest wordt aan de chauffeur uitbetaald. De vraag is dan of deze gedeeltelijke doorbetaling van de ritprijs als loon kwalificeert. De wettelijke grond voor dit begrip is te vinden in artikel 10 van de Wet LB 1964. Deze definitie luidt als volgt: 'Loon is al hetgeen uit een dienstbetrekking ... wordt genoten ...'. Hiertoe dient dus eerst een dienstbetrekking geconstateerd te zijn, maar dat is nu nog niet het geval. Dit kan dus nog geen uitsluitsel geven over de vraag of de doorbetaling van een deel van de ritprijs als loon kwalificeert. Indien dit zo is dan is er waarschijnlijk sprake van werknemerschap, want er wordt dan voldaan aan alle criteria. Bij de Uberchauffeur lijkt dit echter niet wenselijk, want hij rijdt in zijn eigen auto en gebruikt zijn privételefoon. Op beide zaken kan een ondernemer afschrijven, maar een werknemer niet. Werknemers bij gevestigde taxiondernemingen krijgen een auto van de zaak en een mobiel van de zaak. Zij hebben dus enkel te maken met hun loon en geen verdere opties tot afschrijving, omdat ze ook niet hoeven te investeren. Dit ligt bij de Uberchauffeur anders. Hij rijdt onder de naam Uber, maar koopt een eigen auto en mobiel. Deze auto moet voor de categorie Uberblack voldoen aan hoge eisen aangaande merk en erbij te leveren service. Hierdoor krijgt de chauffeur met grote investeringen te maken. Dit wekt sterk de indruk van ondernemerschap op. Zoals echter reeds is gebleken, kan de Uberchauffeur niet als ondernemer bestempeld worden. Werknemerschap lijkt op basis van het voorgaande niet wenselijk. Daarom dient de constatering van een dienstbetrekking niet mogelijk te zijn, want anders is de chauffeur zonder twijfel werknemer. Voorgaande redenering leidt ertoe dat de gedeeltelijke doorbetaling van de ritprijs naar de Uberchauffeur niet als loon gekwalificeerd wordt.

Hiermee zijn de eerste twee criteria beschouwd in toepassing op de Uberchauffeur. Als laatste moet nog geanalyseerd worden of de chauffeur verplicht is om persoonlijke arbeid te verrichten. Hierbij is enkel van belang of hij de arbeid feitelijk persoonlijk moet verrichten en niet of hij zich hiertoe ook heeft verbonden³². In dit geval is van beide zaken sprake, want de chauffeur kan geen ander op zijn account de ritten uit laten voeren. Iedere chauffeur heeft namelijk een foto bij zijn account die getoond wordt na het aannemen van een bestelling. Als er een ander rijdt dan tast dit de betrouwbaarheid van deze chauffeur aan. Dit levert negatieve beoordelingen op via de applicatie. Zoiets wil de chauffeur niet, want dat vermindert zijn (kans op) inkomsten. Hij committeert zich dus tot het verrichten van persoonlijke arbeid en zal dit daadwerkelijk doen.

2.3.3.1 'Fictief werknemer'

Een tweede analyse binnen het begrip 'werknemer' is die van de 'fictieve dienstbetrekking' ofwel de 'fictieve werknemer'. Wanneer er een dienstbetrekking is, is de persoon in kwestie namelijk een werknemer. Van de acht vormen in artikel 3 lid 1 Wet LB 1964 is er bij zes varianten direct duidelijk dat ze niet op de Uberchauffeur van toepassing zijn. De eerste twee gaan namelijk over het tot stand brengen van 'een werk' in opdracht van een ander of het assisteren hierbij, zoals kunstenaars dat doen. Uberchauffeurs verlenen diensten, dus ze kunnen niet onder de onderdelen a en/of b van het voornoemde artikel vallen. Het vijfde onderdeel bepaald dat bijvoorbeeld stagiair(e)s die een betaling ontvangen ook als werknemer aangemerkt dienen te worden. Daaropvolgend staat een bepaling die kinderen van 15 jaar of ouder die werkzaam zijn bij een ouder in de onderneming als werknemer gelden voor de Wet LB 1964. De Uberchauffeur verricht zelf werk en heeft hiervoor geen kind in dienst die het zou kunnen doen voor hem. Van onderdeel f van artikel 3 lid 1 Wet LB 1964 is dus ook geen sprake. De laatste twee onderdelen gaan over bestuurders van respectievelijk een corporatie of een vennootschap met aanvullende bepalingen uit andere wetten. Van beide situaties is bij de Uberchauffeur geen sprake, want hij is een natuurlijk persoon die zijn werkzaamheden wellicht vanuit

³² HR 5 november 1980, nr. 19 348, *BNB* 1981/127.

een onderneming binnen de Wet IB 2001 uitvoert, maar nooit vanuit een lichaam dat belast is onder de Wet VPB 1969.

Dan blijven vanuit artikel 3 lid 1 Wet LB 1964 nog de onderdelen c en d over voor een analyse toegepast op de Uberchauffeur. Hier gaat het over het verlenen van bemiddeling ‘tot het tot stand komen van overeenkomsten’. Hiertoe is vereist dat er een overeenkomst is tussen de bemiddelaar en ‘een ander’. In onderdeel c van voornoemd artikel staat een bepaling betreffende bemiddeling bij overeenkomsten tussen ‘de ander’ en ‘te bezoeken personen’. Onderdeel d bepaalt dat iemand die bemiddelt tussen ‘te bezoeken personen’ en ‘een opdrachtgever van die ander’ bij fictie een werknemer is. Van deze laatste situatie is sowieso geen sprake bij de Uberchauffeur, omdat hij rijdt onder de naam van Uber en rechtstreeks dienstverleningsovereenkomsten aangaat. Het is niet zo dat hij door het uitvoeren van de rit zorgt voor een overeenkomst met een ander dan Uber. Dat betekent in deze situatie dat er geen overeenkomst met mogelijke opdrachtgevers mogelijk wordt gemaakt door de chauffeur. Nu blijkt onderdeel c van voornoemd artikel nog over. Allereerst is nodig om het bestaan van ‘bemiddeling’ vast te stellen. Indien dit niet mogelijk blijkt dan kan ook geen sprake zijn van het bepaalde in artikel 3 lid 1 onderdeel c Wet LB 1964. Er is sprake van bemiddeling wanneer door tussenkomst van een of meer personen een overeenkomst tussen derden tot stand komt. In beginsel bestaat er nog een zekere afstand tussen de partijen, maar de bemiddelaar zet zich in voor toenadering door middel van overleg. Hiertoe is nodig dat de tussenkomende personen de belangen van beide partijen kennen en die ook behartigen. Pas dan kan er een voor beide partijen bevredigende overeenkomst tot stand komen. De Uberchauffeur kent in ieder geval de belangen van Uber en de klant voor de totstandkoming van de transactie. Daarbij komt dat in het geval van weigering van een chauffeur het voor Uber onmogelijk is om dienstverlening te leveren. De tussenkomst van de chauffeur, ofwel de wil tot behartiging van de belangen van Uber en de klant, is dus essentieel voor de dienstverlening van Uber. Wat bij de Uberchauffeur echter ontbreekt, is het overleg dat plaats dient te vinden bij bemiddeling. De chauffeur kan niet onderhandelen met de klanten of Uber om te zorgen voor een optimalere overeenkomst. De prijzen voor de dienst zijn door Uber bij voorbaat vastgesteld en de klant kan enkel akkoord gaan. De chauffeur kan weigeren om de rit te verzorgen, maar hij heeft slechts een beperkt aantal mogelijkheden tot weigering. Indien het te vaak gebeurt, kan hij namelijk van het platform uitgesloten worden³³. Hij dient dus zoveel mogelijk ritten te accepteren zodra hij online is op het platform en heeft niet veel te kiezen of onderhandelen. Er kan op basis van het voorgaande niet geconcludeerd worden dat de Uberchauffeur bemiddeling verleent voor Uber.

Aangaande het ‘fictief werknemerschap’ kan concluderend gezegd worden dat de Uberchauffeur te analyseren is met de bestaande criteria. De uitkomst is dat hij niet bij fictie als werknemer te betitelen is. Hij bemiddelt namelijk niet en kwalificeert hiermee niet voor de enige optie binnen artikel 3 lid 1 Wet LB 1964 waar hij mogelijk binnen zou passen.

Uit bovenstaande analyse blijkt dat de Uberchauffeur niet aan te merken is als werknemer volgens de geldende fiscale criteria. Hij is wel inpasbaar in deze criteria, maar er is geen sprake van loon bij de chauffeur. De ontvangen betalingen via de applicatie na het voltooien van een rit zijn eerder te zien als winst. Van ondernemerschap is echter geen sprake, dus de chauffeur maakt geen omzet en winst. De bron van inkomsten die bij hem aanwezig is, dient ter volledigheid nog getoetst te worden aan de criteria van het resultaat uit overige werkzaamheden. Hier past de beloning die de Uberchauffeur ontvangt valt wellicht wel in. Zo kan hij dan belast worden binnen de Wet IB 2001.

³³ Uber (2017).

2.3.4 Resultaat uit overige werkzaamheid

Zoals gezegd, is er naast ondernemerschap en werknemerschap nog een optie om de Uberchauffeur binnen de Wet IB 2001 te belasten. Dit betreft het resultaat uit overige werkzaamheden waarmee wordt bedoeld: 'het gezamenlijke bedrag van het resultaat uit een of meer werkzaamheden die geen belastbare winst of loon genereren...' (artikel 3.90 Wet IB 2001). De analyse aangaande deze vorm van belastingplicht onder de Wet IB 2001 wordt in deze paragraaf toegepast op de Uberchauffeur. Hiertoe wordt weergegeven wat de wetgever verstaat onder de term 'werkzaamheden'. In de conclusie van deze paragraaf wordt weergegeven of de werkzaamheden van de Uberchauffeur onder het begrip 'overige werkzaamheid' (kunnen) vallen.

De uitleg van 'werkzaamheid' die hier wordt gehanteerd, komt uit *Elementair Belastingrecht* (Stevens & De Smit, 2016, blz. 239). Daar wordt opgemerkt dat het gaat om werkzaamheden die richting het ondernemerschap gaan, maar waar de organisatiegraad van een onderneming nog niet bereikt is. Aangezien de inkomsten wel uit een sterk gelijkende vorm van werkzaamheid komen, worden ze wel binnen de Wet IB 2001 belast in box 1. Na de eerder uitgevoerde analyse van de begrippen 'onderneming' en 'ondernemer' is duidelijk geworden dat de Uberchauffeur niet als ondernemer aan te merken is. Daarnaast is het niet mogelijk gebleken om het werknemerschap bij de Uberchauffeur vast te stellen. Dan is de enige optie ter heffing van inkomstenbelasting bij de Uberchauffeur via het resultaat uit overige werkzaamheden. Hiertoe is allereerst een bron van inkomen nodig, want anders kan überhaupt niet toegekomen worden aan heffing onder de Wet IB 2001³⁴. Bij de chauffeur op het platform Uber is hieraan voldaan. Hij neemt namelijk deel aan het economisch verkeer en hij beoogt voordeel met zijn dienstverlening, want wat hij doet is meer dan een hobby en is ook geen vrijwilligerswerk. Door de grote naamsbekendheid van Uber is voordeel ook redelijkerwijs te verwachten.

Het blijkt mogelijk om de Uberchauffeur volgens de geldende fiscale criteria aangaande het resultaat uit overige werkzaamheden te toetsen. Hieruit volgt dat hij binnen deze categorie in box 1 van de Wet IB 2001 belast is. Dit betekent dat hij een werkzaamheidsbalans bij moet houden waarop onder andere de auto en mobiel als activa staan weergegeven.

2.4 Conclusie

Na bovenstaande analyse van de begrippen 'onderneming', 'ondernemer' en 'werknemer' en het resultaat uit overige werkzaamheden, is nu de centrale vraag van dit hoofdstuk te beantwoorden. Het doel van de uitgevoerde analyse was om na te gaan of de Uberchauffeur in te passen is in de geldende criteria voor de genoemde begrippen. Dit heeft onder andere consequenties voor de fiscale positie van de chauffeur ten opzichte van de Wet IB 2001 en de Wet LB 1964. De consequenties voor de twee eerstgenoemde wetten zijn bij elk begrip afzonderlijk weergegeven.

Gebleken is dat de vier begrippen en het resultaat uit overige werkzaamheid volgens de geldende fiscale criteria te toetsen zijn. Hiertoe zijn in principe geen aanvullingen, c.q. aanscherpingen vereist. Er zijn bemerkingen geplaatst bij enkele onderdelen van het ondernemersbegrip waar de data van Uber bijdraagt aan efficiëntere uitvoer van de analyse. Controle van de duurzaamheidsvereiste en deelname aan het economische verkeer dient getoetst te worden via de data van chauffeurs over hun ritten. Dit is te realiseren met het bepaalde in artikel 47 van de AWR. Daar wordt namelijk geregeld dat iedere belastingplichtige 'gegevens en inlichtingen' moet verstrekken 'welke voor de

³⁴ HR 31 mei 2013, nr. 12 02192, *BNB* 2013/173.

belastingheffing te zijnen aanzien van belang kunnen zijn'. Gegevens over alle ritten zijn bekend bij de chauffeur en deze kan hij dus doorgeven aan de fiscus³⁵.

³⁵ *Uber Guidelines for Law Enforcement Authorities - Outside the US.*

Hoofdstuk 3 – Fiscale positie Airbnb-verhuurders

3.1 Inleiding

Auto's delen via een platform is niet het enige onderdeel van de opkomende nieuwe economie dat vraagt om beoordeling van de fiscale positie van de deelnemers. Er is op de woningverhuurmarkt een soortgelijke ontwikkeling gaande. Hier is namelijk ook een platform actief dat vraag en aanbod koppelt waarbij geen sprake is van bezit van de woningen of arbeidsovereenkomsten met de deelnemers. Van dit platform dat Airbnb heet, wordt in dit hoofdstuk de fiscale positie onderzocht. Hiertoe wordt eerst beknopt weergegeven hoe het platform gestructureerd is. Wanneer dit in grote lijnen duidelijk is, worden met betrekking tot de positie van de verhuurder allereerst de eigenwoningregeling en het begrip 'vermogensbeheer' geanalyseerd. Deze begrippen hebben alle consequenties voor belastingheffing onder de Wet IB 2001. In de regeling voor de eigen woning betreft het de vraag hoe om te gaan met aftrek van de eigen woningschuld en toerekening van het eigenwoningforfait. In het geval van tijdelijke verhuur via Airbnb is namelijk niet direct duidelijk of deze regeling nog wel 100 procent van toepassing is. Het begrip dat vervolgens getoetst wordt, namelijk 'vermogensbeheer', heeft consequenties voor het plaatsen van een tweede huis in box 1 of box 3. Normaliter zou box 3 de plaats zijn waar een huis dat geen eigen woning is in de inkomstenbelasting thuis hoort, maar bij 'meer dan normaal' vermogensbeheer dient het huis in box 1 te worden opgenomen op grond van artikel 3.91 lid 1 onderdeel c Wet IB 2001. In deze analyse is de rangordebepaling uit artikel 2.14 Wet IB 2001 van belang. Op grond hiervan zijn inkomsten belast onder de bepalingen die als eerste van toepassing zijn bij het doorlopen van de wet. Belaste inkomsten op grond van het resultaat uit overige werkzaamheden zijn bijvoorbeeld niet meer belast onder het eigenwoningregime.

Volgend op deze behandeling van begrippen aangaande de Wet IB 2001 wordt ingegaan op de consequenties van verhuur via Airbnb voor de Wet OB 1968. Daar betreft het de vraag of gedeeltelijke en/of tijdelijke verhuur van de eigen woning of een tweede huis leidt tot exploitatie van onroerend goed. Indien dit zo is dan is de Airbnb-verhuurder ondernemer voor de Wet OB 1968 op grond van artikel 7 lid 1 van deze wet.

Afsluitend wordt er weergegeven of er problemen zijn om de Airbnb-verhuurder via de geldende fiscale criteria te toetsen. Indien dit zo is, worden daar oplossingen voor aangedragen. Deze oplossingen worden vervolgens getoetst aan twee criteria, te weten: doelmatigheid en uitvoerbaarheid. Hiermee wordt gekeken of met de oplossingsrichtingen het beoogde resultaat bereikt kan worden. Daarnaast wordt getoetst of de aangedragen oplossingen uitvoerbaar zijn voor de Belastingdienst.

3.2 Platform Airbnb

Het platform Airbnb is door drie vrienden opgericht en heden gevestigd te Dublin. Het is een platform waarop huiseigenaren hun (tweede) huis of lege kamer kunnen verhuren. Hiertoe melden ze zich aan op het platform en vullen ze de benodigde gegevens over de accommodatie in. Potentiële huurders kunnen dan via de applicatie of website van het platform reageren en reserveren. Dit is allemaal gemakkelijker af te handelen dan reserveren bij een hotel aan de balie. Door dit gemak is een deel van de populariteit van het platform te verklaren. Alles aangaande planning en betaling wordt via het platform afgehandeld. Na afloop van een verblijf kan er een recensie geplaatst worden over de huurder en/of verhuurder. Hiermee kan een volgende potentiële klant een afgewogen beslissing maken³⁶.

³⁶ Airbnb (2017), *Helpcentrum*.

3.3 Analyse fiscale positie

Op basis van de voorgaande omschrijving van de activiteiten vindt de fiscale analyse plaats. Hiertoe worden de eerdergenoemde begrippen respectievelijk getoetst. Bij ieder begrip wordt allereerst weergegeven wat het fiscale vraagstuk voor de Wet IB 2001 en/of de Wet OB 1968 is. Vervolgens volgt de analyse van de criteria zoals deze uit de wet en jurisprudentie volgen. Ter afsluiting wordt weergegeven of het begrip toegepast op de Airbnb-verhuurder toetsbaar is. Zo niet, dan worden mogelijke oplossingen hiervoor in paragraaf 3.4 aangedragen.

3.3.1 Eigenwoningregeling

De eigenwoningregeling is relevant voor de Wet IB 2001, want daar bevindt de eigen woning zich met bijbehorende hypotheekschuld. Bij een eigenaar van een huis die verder niets verhuurt, maar deze woning 'anders dan tijdelijk' als zijn hoofdverblijf ter beschikking heeft, wordt het eigenwoningforfait op grond van artikel 3.112 Wet IB 2001 toegerekend als fictief rendement uit het houden van deze woning. Dat het karakter van de woning als hoofdverblijf van groot belang is voor de eigenwoningregeling volgt uit artikel 3.111 lid 1 Wet IB 2001. Tegenover de toerekening van het eigenwoningforfait staat de aftrek van de hypotheekschuld op grond van artikel 3.120 lid 1 Wet IB 2001. Hiervoor moet wel voldaan zijn aan de in artikel 3.119a Wet IB 2001 gestelde eisen ten aanzien van de eigenwoningschuld. Bij tijdelijke verhuur of het verhuren van (een) kamer(s) in het eigen huis verandert de toepassing van deze regeling echter. Daarnaast kan de vraag zich opwerpen hoe het werkt wanneer een Airbnb-verhuurder zelf een appartement huurt en daar een kamer van verhuurt via het platform. Mag dit en op grond van welke bepaling(en) worden inkomsten hieruit belast? Doel is nu om deze vragen te beantwoorden. Zo wordt ook duidelijk of de Airbnb-verhuurder belastbaar is volgens de geldende fiscale bepalingen/criteria.

Allereerst wordt nu de huiseigenaar besproken die de gehele woning tijdelijk verhuurt. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen tijdens de vakantie of detachering van de eigenaar. In artikel 3.111 lid 6 onderdeel a Wet IB 2001 is bepaald dat verhuur van de woning niet mogelijk is indien de gedetacheerde persoon de woning als eigen woning aan wil blijven merken³⁷. Enkel bewoning door de kinderen of ter beveiliging tegen kraak is toegestaan³⁸. Om deze reden wordt met de Airbnb-verhuurder vanaf nu niet de gedetacheerde werknemer bedoeld. Nu is het de vraag of de eigen woning nog wel volledig als eigen woning gezien mag worden bij verhuur tijdens de vakantie. Lid 7 van artikel 3.111 Wet IB 2001 bepaalt dat dit zo is, dus er is bij tijdelijke verhuur nog steeds sprake van een eigen woning. Wat het begrip 'tijdelijk' in deze context inhoudt, volgt uit de uitspraak HR 30 januari 1980, nr. 19 579, *BNB* 1980/89. Hierin is bepaald dat sprake is van het tijdelijk ter beschikking stellen indien 'de zekerheid bestaat dat de woning ... op korte termijn ter beschikking van [de] eigenaar zal komen'. Specificering omtrent de 'korte termijn' is er niet in de jurisprudentie of wettekst. Uit de wetgeschiedenis volgt wel dat de tijdelijkheid van een terbeschikkingstelling niet hoeft te vervallen indien deze langer dan een aantal maanden of een jaar duurt³⁹. Uit de wetgeschiedenis bij de Wet IB 2001 volgt geen aanleiding om het begrip 'tijdelijk' anders op te vatten⁴⁰. In het geval van verhuur via Airbnb zal de vereiste zekerheid er sowieso zijn, want bij de reservering is reeds duidelijk voor welke periode het huis gehuurd gaat worden en dus ook wanneer het weer ter beschikking van de eigenaar komt te staan. Daarbij komt nog dat het platform waarschijnlijk niet gebruikt zal worden voor langere verhuur dan enkele weken tot maanden. Het is namelijk vooral een manier van verhuur die mensen

³⁷ HR 15 juni 2007, nr. 42 148, *BNB* 2007/291.

³⁸ HR 7 juni 2013, nr. 12/05459, *BNB* 2013/184. Besluit van 24 november 2009, nr. 2009/2342, *BNB* 2010/75, onderdeel 6.2.

³⁹ Kamerstukken II, 1970-1971, 10 790, 25e vergadering, 25 november 1970, p. 1316.

⁴⁰ A-G Overgaauw 24 november 2005, *V-N* 2006/6.16.

tijdens hun eigen vakantie toepassen om zo inkomsten uit hun leegstaande huis te halen. De tijdelijkheid is door de gemeente Amsterdam nader bepaald⁴¹. Daar is het niet toegestaan om meer dan 60 dagen per jaar een huis te verhuren. Hiertoe is een register aangemaakt waarbij de verplichting is gecreëerd om daar te registreren wanneer iemand zijn huis wil verhuren, dus ook voor vakantieverhuur. Nu duidelijk is dat er nog sprake is van een eigen woning bij verhuur via het platform Airbnb volgt de verdere analyse van de eigenwoningregeling, want die vindt hier toepassing⁴². Het eigenwoningforfait is hiervan het eerste dat volgt in de wet. Ten aanzien van dit eigen woningforfait zijn er geen beperkingen voor de verhuurder via Airbnb. Hij wordt dus geacht dit gehele voordeel uit eigen woning te genieten. In artikel 3.113 Wet IB 2001 volgt nog een uitbreiding van dit deel van de eigenwoningregeling. De verhuurder die tijdelijk zijn woning ter beschikking stelt aan derden dient het eigenwoningforfait te verhogen met 70 procent van de huuropbrengsten. Artikel 3.114 Wet IB 2001 bepaalt tenslotte dat de verhuur van een kamer in een woning onder omstandigheden niet leidt tot belastingheffing over de huurinkomsten. Hiertoe is vereist dat de inkomsten uit huur het bedrag van €5.164 niet overstijgen en dat de huurder op het adres van de woning ingeschreven staat in de basisregistratie personen. Bij huurders via Airbnb zal het nooit het geval zijn dat zij zich in de basisregistratie personen op het huuradres inschrijven. Om deze reden is voornoemd artikel nooit van toepassing op Airbnb-verhuurders. Na de bepalingen aangaande de voordelen uit de eigen woning volgt artikel 3.119a Wet IB 2001 over de schuld(en) aangaande de eigen woning. Enkel kwalificerende schulden zijn op grond van artikel 3.120 Wet IB 2001 aftrekbaar van de voordelen. In het artikel aangaande de eigenwoningsschuld worden geen bepalingen specifiek gewijd aan de woning die of het gedeelte ervan dat tijdelijk ter beschikking wordt gesteld aan derden. Om deze reden wordt hier verder dan ook niet op ingegaan. Daarmee is de behandeling van het eigenwoningregime voltooid voor de Airbnb-verhuurder die zijn eigen woning tijdelijk ter beschikking stelt.

Uit het bovenstaande volgt dat het eigenwoningregime van toepassing is op de Airbnb-verhuurder. Hij krijgt dus het eigenwoningforfait toegerekend en heeft recht op hypotheekrenteafrek. Onduidelijkheid omtrent de kwalificering van deze verhuurder of de inkomsten uit zijn activiteiten is er niet. Om deze reden zijn geen verbeteringen nodig om de analyse beter uit te kunnen voeren.

Nu rest nog de situatie van de huurder die een kamer binnen het gehuurde huis of appartement via Airbnb aanbiedt. Allereerst is dan de vraag of dit toegestaan is of niet. De wettelijke bepaling met het antwoord hieromtrent is artikel 7:221 BW. Daar staat dat het toegestaan is om het gehuurde aan derden ter beschikking te stellen, tenzij dat aannemelijk was dat de verhuurder dit niet wenst. Een bepaling omtrent het wel of niet onderverhuren van de woning zal meestal in het huurcontract worden opgenomen om onduidelijkheid en ongewenste situaties te voorkomen. Verhuur van (een deel van) een gehuurde woning is dus wel mogelijk wanneer niet aannemelijk is dat de verhuurder het hier niet mee eens is. In dat geval ontvangt de huurder inkomsten uit onderhuur die hij aan zal moeten geven in box 1. Artikel 3.90 Wet IB 2001 bepaalt namelijk dat inkomsten die geen winst of loon zijn onder de resultaten uit overige werkzaamheden vallen. De huurinkomsten zijn geen inkomsten uit winst, want de onderverhuurder is geen ondernemer. Dit vanwege het feit dat voor het bestaan van een ondernemer allereerst een onderneming dient te bestaan. De vaststelling van een onderneming is hier echter niet mogelijk, want het ontbreekt de Airbnb-verhuurder aan organisatiegraad die nodig is voor ondernemingen. Daarnaast is het geen vorm van inkomen dat hij ontvangt vanuit een dienstbetrekking, want er is geen opdrachtgever waar hij aanwijzingen van kan en/of moet opvolgen. Dan blijft alleen nog het resultaat uit overige werkzaamheden over. De

⁴¹ Bouma en Gualthérie Van Wezel (2017).

⁴² Vakstudie Inkomstenbelasting (2017).

huurwoning is namelijk ook geen eigen woning waardoor de huurinkomsten niet als inkomsten uit eigen woning aan te merken zijn. Aangezien onderhuur naar verwachting niet heel vaak zal voorkomen, wordt volstaan met deze korte analyse.

3.3.2 Meer dan normaal vermogensbeheer

Het tweede begrip dat getoetst wordt in toepassing op de Airbnb-verhuurder is 'meer dan normaal vermogensbeheer'. Dit is te vinden in artikel 3.91 lid 1 onderdeel c Wet IB 2001. Hier wordt bepaald dat 'het rendabel maken van vermogen' met meer dan normaal vermogensbeheer resultaat uit overige werkzaamheid omvat. Hierbij is het verschil tussen 'normaal' en 'meer dan normaal' vermogensbeheer van groot belang. Het verschil tussen deze twee is dat bij 'normaal vermogensbeheer' niet meer rendement verwacht of gerealiseerd wordt dan bij het houden van beleggingen te verwachten valt. Bij 'meer dan normaal vermogensbeheer' is (mogelijk) wel sprake van meer rendement dan bij het houden van beleggingen. Bij deze vorm van vermogensbeheer worden er namelijk 'werkzaamheden [verricht] die naar hun aard en omvang onmiskenbaar zijn gericht op het behalen van - redelijkerwijs te verwachten - voordelen die het bij normaal actief vermogensbeheer te verwachten rendement te boven gaan'⁴³. Dan wordt het huis niet enkel aangehouden voor de verhuur, maar wordt er tijd, geld en moeite geïnvesteerd om zo de verwachte inkomsten te verhogen. In dat geval wordt het huis ter beschikking gesteld aan een werkzaamheid, of er is sprake van een onderneming. Van het begrip 'werkzaamheid' is de duiding uit *Elementair Belastingrecht* (Stevens & De Smit, 2016, blz. 239) een heldere, maar voor Airbnb is deze nog niet compleet. Uit de definitie van Stevens & De Smit volgt dat een werkzaamheid gelijkenissen heeft met een onderneming, maar dat de organisatiegraad hiervan nog niet hoog genoeg is. Om deze reden moet bij een werkzaamheid ook een balans bijgehouden worden en is afschrijving mogelijk (artikel 3.95 Wet IB 2001). De ondernemers- en ondernemingsfaciliteiten uit de Wet IB 2001 zijn echter niet van toepassing op degene die een resultaat uit overige werkzaamheid ontvangt. Voor de exploitatie van onroerend goed is ook nog van belang of er sprake is 'meer dan normaal vermogensbeheer'⁴⁴. Tevens is het aanwenden van kennis over de activiteit of relaties die betrekking hebben op deze activiteit van belang. Bij de bepaling of voordelen uit onroerend goed worden genoten in de vorm van winst of resultaat uit overige werkzaamheden worden deze punten regelmatig meegenomen⁴⁵.

Voorafgaand aan de analyse van de Airbnb-verhuurder volgt nu een toelichting hoe het vermogensbeheer ten opzichte van de eigenwoningregeling staat in de Wet IB 2001. Daarbij is artikel 2.14 Wet IB 2001 van groot belang. In lid 1 van dit artikel is bepaald dat inkomsten slechts belast zijn op grond van een artikel of afdeling in de wet en wel het eerste artikel of de eerste afdeling waarbij dit mogelijk is. Dit is gedaan om onduidelijkheid over toerekening te voorkomen of op te lossen. Indien een Airbnb-verhuurder bijvoorbeeld belast is onder de bepalingen aangaande het resultaat uit overige werkzaamheden dan worden de inkomsten hieruit niet meer belast onder de eigenwoningregeling. Artikel 3.97 Wet IB 2001 geeft voor de ter beschikkingstelling van een enkele kamer wel een uitzondering op de rangorderegeling uit artikel 2.14 Wet IB 2001. Daar is bepaald dat een deel van de inkomsten uit de verhuur onder de eigenwoningregeling belast mag worden en een deel binnen de afdeling over resultaat uit overige werkzaamheden. Gezien het belang van de rangorderegeling voor de Wet IB 2001 wordt in de volgende alinea kort ingegaan op de bronnen van inkomsten die bepaald zijn voor het resultaat uit overige werkzaamheden.

⁴³ HR 9 oktober 2009, nr. 43 035, *BNB* 2010/117

⁴⁴ Hof Arnhem-Leeuwarden 4 maart 2015, nr. 14 00514, *V-N* 2015/26.11.9.

⁴⁵ Hof Den-Haag 5 augustus 2016, nr. BK-14/00084 t/m BK-14/00088, *V-N* 2016/57.1.1. HR 23 april 2010, nr. 08 04843, *BNB* 2010/244

Voor de Airbnb-verhuurder is reeds gezegd dat hij voordeel heeft bij het goed onderhouden van zijn huis. Dit vanwege de beoordelingen die via de applicatie of website gegeven worden door huurders. Zijn deze goed dan wordt het huis sneller gehuurd door een volgende geïnteresseerde. Hierom zal de eigenaar tijd, geld en moeite willen investeren om de opbrengsten hoog te houden. Hij mag op het platform zelf de nachtprijs vaststellen en deze wil hij op een bepaald niveau houden om het de moeite waard te laten zijn om te verhuren⁴⁶. Om deze reden kan gedacht worden dat de verhuurder als ondernemer is aan te merken. Er hangt namelijk ook een grote schuld samen met het hebben van een eigen huis. Er wordt dus ondernemersrisico gelopen door de verhuurder en dat geheel voor eigen risico. Toch kan hij geen ondernemer zijn, omdat er daarvoor allereerst een onderneming moet bestaan. Hiervoor is nodig dat er een 'organisatie van kapitaal en arbeid [is] waarmee wordt deelgenomen aan het economische verkeer en winst wordt beoogd'⁴⁷. Aan nagenoeg alles van deze definitie wordt door de Airbnb-verhuurder wel voldaan. Er is namelijk sprake van terbeschikkingstelling van kapitaal in de vorm van een huis. Hieraan zal zo nu en dan arbeid verricht moeten worden, want schoonmaken van en reparaties uitvoeren in een huis horen tot de normale gang van zaken. Tevens wordt ter beschikking gesteld aan derden, dus is er sprake van deelname aan het economische verkeer. Als laatste wordt met de verhuur hoogstwaarschijnlijk winst beoogd, want anders zou de verhuurder naar verwachting geen derden in zijn huis toelaten. Als laatste is er echter het tekort aan 'organisatie' bij een Airbnb-verhuurder. Hij opereert namelijk op een platform dat volledig buiten hem om bestaat en via welke weg reservering en betaling verloopt. Het enige dat nodig is, is het aanmaken van een account, accepteren van huurders en zorgen dat zij een goede beoordeling achterlaten door aan hun verwachtingen te voldoen. Hierbij is geen expertise van de vastgoedwereld en goede relaties binnen deze wereld vereist om hoge rendementen te halen. Op deze manier is er geen organisatiegraad behaald die bij een vastgoedonderneming verwacht mag worden. Nu deze optie voor de Airbnb-verhuurder uitgesloten is, volgt vrij snel het resultaat uit overige werkzaamheden waar het in deze paragraaf over gaat.

Het begrip 'resultaat uit overige werkzaamheden' staat gedefinieerd in artikel 3.90 Wet IB 2001. De 'werkzaamheden' die onder deze afdeling in de wet vallen, worden in artikel 3.91 en 3.92 Wet IB 2001 uitgebreid. Voor de behandeling van de Airbnb-verhuurder is de uitbreiding in artikel 3.91 lid c Wet IB 2001 relevant. Verder worden de uitbreidingen namelijk enkel toegepast op ondernemingen en daar is hier geen sprake van. In de voornoemde bepaling gaat het over het 'rendabel maken van vermogen op een wijze die normaal, actief vermogensbeheer te buiten gaat'. In dat geval vallen de inkomsten uit de verhuur via Airbnb onder het resultaat uit overige werkzaamheden. Hoe er sprake kan zijn van 'meer dan normaal' vermogensbeheer is aan het begin van deze paragraaf reeds kort toegelicht. Nu is het de vraag of en hoe de Airbnb-verhuurder naar verwachting meer rendement kan behalen dan bij het enkel beschikbaar stellen van zijn woning. Bij het leveren van kost en inwoning lijkt hieraan voldaan te kunnen worden. Door het leveren van de woning, die logischerwijs in goede staat is, want anders kan deze (vrijwel) niet verhuurd worden, is al sprake van normaal vermogensbeheer. Door toevoeging van kost bij de inwoning mag aangenomen worden dat dit gedaan wordt met verhoging van het rendement als doel. Door de potentieel extra goede beoordelingen op het platform Airbnb gaat de verwachte frequentie van verhuur en winst omhoog. Zou een huiseigenaar die extra winst niet willen dan hoeft hij de moeite ook niet te doen om kost bij inwoning te leveren.

⁴⁶ Airbnb (2017), *Hoe wordt de prijs bepaald van mijn reservering?*

⁴⁷ Hof Leeuwarden 13 september 1996, BNB 1998/5.

3.3.3 Exploitatie onroerend goed

Dit laatste onderdeel van de analyse van de fiscale positie van Airbnb-verhuurders is relevant voor de Wet OB 1968. Wanneer onroerend goed geëxploiteerd wordt, is er namelijk sprake van een ondernemer op grond van artikel 7 lid 1 van deze wet. De vraag is vervolgens of de ondernemer vrijgestelde verhuur van onroerend goed uitvoert op grond van artikel 11 lid 1 onderdeel b Wet OB 1968. In het geval van de verhuur via Airbnb rijst dan de vraag of sub 2 van dit artikellid misschien zorgt voor de uitkomst dat de verhuur toch belast is.

Allereerst zal artikel 11 lid 1 onderdeel b Wet OB 1968 getoetst worden. Over de vraag wat verhuur van onroerend goed is, dat hier wordt genoemd als vrijstelling, heeft het Hof van Justitie zich uitgesproken. De duiding vanuit het Hof houdt in dat verhuur van onroerend goed in principe een passief karakter heeft⁴⁸. Er is hierbij enkel sprake van tijdsverloop en er wordt geen toegevoegde waarde gecreëerd. Indien dit wel zo is, dus bij commerciële activiteiten of samengestelde pakketten waarin onroerend goed zit, dan is geen sprake van verhuur van onroerend goed op zichzelf. Deze situaties moeten dan ook anders beoordeeld worden, zoals blijkt uit diverse uitspraken van het Hof van Justitie⁴⁹. Van commerciële activiteiten is sprake wanneer de exploitatie van onroerend goed een vorm aanneemt die gedefinieerd is in artikel 135 lid 2 letters a tot en met d BTW-richtlijn 2006. Van samengestelde pakketten is sprake 'wanneer de andere elementen van de prestatie waarmee rekening wordt gehouden een meer dan kennelijk bijkomstig karakter hebben ten opzichte van dat deel van de wederprestatie dat met het tijdsverloop verband houdt'⁵⁰. Bij de Airbnb-verhuurder is sprake van commerciële activiteiten op grond van artikel 135 lid 2 letter a BTW-richtlijn 2006. Ter beschikking stellen van een woning, al dan niet met bijkomende diensten, is namelijk gelijk te stellen aan een hotelbedrijf⁵¹. Kwalificatie voor de vrijstelling van artikel 11 lid 1 onderdeel b Wet OB 1968 zal dus niet mogelijk zijn voor de Airbnb-verhuurder. Hierover is in HR 26 januari 2007, nr. 41 917, *BNB* 2007/153 beslist door te concluderen dat het Hof te 's-Hertogenbosch geen onjuiste rechtsopvatting was toegegaan met zijn eerdere uitspraak. De beslissing van het Hof hield in dat de verhuur van volledig ingerichte appartementen voor tijdelijke verhuur niet vrijgesteld kon worden⁵². Hierbij maakte het geen verschil dat er geen kost werd geleverd bij de inwoning. Verhuur van volledig ingerichte appartementen vertoont namelijk té sterke gelijkenissen met de activiteiten van hotels. Dit is, blijkens de uitspraak, ook zo zonder het leveren van bijkomstige diensten. Door dit concurreren met hotels dient de verhuur van de appartementen hier ook gelijk mee behandeld te worden. Voor Airbnb-verhuurders is deze uitspraak direct toepasbaar. Het betreft een identieke situatie, dus ook deze verhuurders zijn onder de Wet OB 1968 belast. Hiermee is direct ook de vraag beantwoord of de situatie met kost en inwoning anders behandeld dient te worden dan die waarbij enkel inwoning geleverd wordt. In beide situaties wordt de verhuurder belast onder de Wet OB 1968, zonder dat er sprake kan zijn van de vrijstelling uit artikel 11 lid 1 onderdeel b van deze wet.

Uit bovenstaande analyse volgt dat de Airbnb-verhuurder moeiteloos volgens de geldende jurisprudentie en wetgeving te toetsen is. Het is duidelijk dat deze verhuur niet vrijgesteld kan worden. Hiertoe zijn in beginsel geen verdere verduidelijkingen of aanscherpingen nodig.

⁴⁸ Gevonden in: HR 7 december 2012, nr. 10 02532, *BNB* 2013/46. Rechtsoverweging 5.3.2.

⁴⁹ HvJ 18 januari 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, V-N 2001/11.21, punten 26 en 27, en HvJ 18 november 2004, Temco Europe SA, C-284/03, V-N 2005/21.22, punten 20 en 23.

⁵⁰ HR 7 december 2012, nr. 10 02532, *BNB* 2013/46.

⁵¹ HR 26 januari 2007, nr. 41 917, *BNB* 2007/153

⁵² Hof 's-Hertogenbosch 16 februari 2005, nr. 02 3413, *BNB* 2007/153.

3.4 Conclusie

In dit hoofdstuk is geanalyseerd of de Airbnb-verhuurder belastbaar is volgens de huidige fiscale criteria. Dit is gedaan ten aanzien van de eigenwoningregeling, 'vermogensbeheer' en de exploitatie van onroerend goed. Hierbij was het steeds de vraag of de Airbnb-verhuurder via de geldende fiscale criteria belastbaar is. Uit elk van de geanalyseerde onderdelen volgt dat de hoofdvraag bevestigend beantwoord kan worden. Daarbij is meer specifiek duidelijk geworden dat de verhuurder belastbaar is in box 1 van de Wet IB 2001 en dus niet in een gat van de wet zit. Hij is ofwel belast binnen de eigenwoningregeling op grond van artikel 3.113 Wet IB 2001 of binnen het resultaat uit overige werkzaamheden. Binnen de Wet OB 1968 is de verhuurder eveneens belast, want hij concurreert met hotelbedrijven en kan dus niet onder de vrijstelling van verhuur van onroerend goed vallen.

Er is, blijkens de genoemde maatregel in Amsterdam, wel strenge controle nodig, omdat anders wellicht minder verhuurde dagen opgegeven worden bij de aangifte. Hiermee zou de verhuurder gebruik kunnen maken van de vrijstelling voor de Wet OB 1968. Daarmee worden inkomsten gederfd door de overheid en dat moet voorkomen worden. Wellicht door overleg van gemeentes en/of steden met Airbnb⁵³ of onderling⁵⁴, maar indien dit niet blijkt te werken dan is navolging van het voorbeeld van Amsterdam mogelijk de beste optie.

⁵³ Bouma en Gualthérie Van Wezel (2017).

⁵⁴ Verlouw (2016).

Hoofdstuk 4 – Samenvatting en conclusie

Deelnemers op de platforms Uber en Airbnb zijn in de voorgaande twee hoofdstukken beoordeeld aangaande hun fiscale positie. De aanleiding hiertoe was maatschappelijke en juridische onrust omtrent deze deelondernemingen. Met de gedachte dat dergelijke ondernemingen de drijvers achter de 'nieuwe economie' zijn, was het onderwerp van dit onderzoek gevonden. Hierbij was de vraag van belang of de analyse van de twee platforms tot een goed einde gebracht kon worden volgens de geldende fiscale criteria in de wet en jurisprudentie. Mocht dit niet lukken dan zou in de conclusie een opsomming volgen van de geopperde oplossingen voor de gevonden problemen. Dit bleek in beide gevallen echter niet nodig te zijn, want toevoeging van onderdelen in de analyses of verduidelijking van bepaalde begrippen bleek niet nodig om de analyse (beter) uit te kunnen voeren. Hiermee is ook duidelijk dat de Nederlandse belastingwetgeving voor de getoetste begrippen klaar is voor de 'nieuwe economie', ook wel de platformeconomie genoemd. In dit laatste hoofdstuk wordt een laatste beschouwing gegeven over de conclusies van de voorgaande hoofdstukken. Daarnaast worden beperkingen van het onderzoek benoemd. Ten slotte volgen nog aanbevelingen voor vervolgonderzoek op het gebied van innovatieve deelplatforms.

Het eerste platform dat geanalyseerd is, draagt de naam Uber en is opgericht om auto's van particulieren als taxi in te zetten. Hier was het de vraag of deelnemers aan dit platform winst- of loongenieters zijn, of dat ze wellicht resultaat uit overige werkzaamheden genieten. Dit laatste bleek het geval. Het ontbrak hen namelijk aan organisatiegraad om te kunnen kwalificeren als ondernemer die een onderneming drijft. Tegelijk konden ze niet gezien worden als werknemer, want dit zou ongelijke behandeling tussen vergelijkbare personen in de hand kunnen werken. Afschrijving op hun activa zou dan niet mogelijk zijn. Taxichauffeurs die een grotere organisatiegraad hebben en als ondernemer bestempeld kunnen worden, mogen wel afschrijven. Deze ongelijkheid lijkt onwenselijk, dus is vervolgens de analyse van het resultaat uit overige werkzaamheden uitgevoerd. Hier bleek dat de Uberchauffeur binnen de gegeven criteria uit wet en jurisprudentie past om in dit deel van box 1 in de Wet IB 2001 belast te worden. Daarmee heeft hij op grond van artikel 3.95 Wet IB 2001 ook recht op het bepalen van zijn resultaat volgens de jaarwinstberekening voor ondernemers.

Hierna is een ander platform geanalyseerd dat voor maatschappelijke en juridische onrust heeft gezorgd. Het betrof het platform Airbnb waarop mensen deel kunnen nemen die een huis of kamer ter verhuur willen aanbieden. Ook kunnen deelnemers reageren om een huis of kamer te huren. De vraag hier was of de eigenwoningregeling uit de Wet IB 2001 volledig van toepassing zou blijven of dat er iets zou veranderen. Tevens is ingegaan op de vraag hoe de verhuurders op dit platform binnen de Wet OB 1968 belast of vrijgesteld worden. Uit het eerste deel van de analyse bleek dat de toepassing van de eigenwoningregeling in de situatie van 'meer dan normaal vermogensbeheer' niet meer aan de orde is. Dan zijn de inkomsten namelijk belast op grond van artikel 3.91 lid 1 onderdeel c Wet IB 2001. Artikel 3.113 Wet IB 2001 geldt voor deze inkomsten dan niet meer. Op grond van dit artikel zou 70 procent van de verhuuropbrengst bij het eigenwoningforfait (artikel 3.112 Wet IB 2001) gerekend moeten worden.

Uit beide hoofdstukken bleek dat fiscaal gezien geen complicaties optreden ten aanzien van de deelnemers op deelplatforms zoals Uber en Airbnb. Wel is het zo dat controle over deelname aan de platforms wellicht lastiger is uit te voeren dan bij meer traditionele ondernemingen. De gemeente Amsterdam heeft om die reden bijvoorbeeld een maximum ingesteld aangaande de dagen waarop een woning verhuurd mag worden via platforms zoals Airbnb. Ook is er vanuit de Europese Commissie een roep om regulering, maar een waarschuwing tegen verboden op dergelijke platforms. Hieruit blijkt duidelijk dat het laatste woord nog niet gezegd is aangaande de controle en regulering van

deelplatforms. Dit onderzoek heeft hier een steentje aan bijgedragen door het fiscale aspect van meer duidelijkheid te voorzien.

Daarbij is echter nog wel sprake van beperkingen die hier benoemd zullen worden. Door het feit dat er aan twee deelplatforms aandacht besteed is, bleef er per platform minder ruimte over ter bespreking van relevante aspecten. Als gevolg hiervan is het geschetste geheel niet compleet genoeg voor een sluitend antwoord op de vraag hoe en waarom een deelnemer op een van beide platforms belast is, onder de Nederlandse belastingwetgeving. Daarnaast is geen andere wet besproken dan de Wet IB 2001, Wet LB 1964 en de Wet OB 1968. Voor Airbnb-verhuurders kan de Wet waardering onroerende zaken echter ook relevant zijn, want wat gebeurt er met de waardering wanneer bekend is dat de eigenaar van een woning zijn huis tijdens vakanties via Airbnb verhuurt? Dit is gelijk ook een aanbeveling voor volgend onderzoek.

De aanbevelingen voor vervolgonderzoek zijn breder dan alleen de fiscale wetgeving. Het is aan te raden om in elk geval beide besproken platforms, als iconen voor de deeleconomie, aan een grondigere fiscale analyse te onderwerpen. Daarnaast loont het de moeite om verder onderzoek te doen naar mogelijke problemen met de controle van deelname aan de platforms en naar de gevolgen van andere regelgeving. En als hier problemen zijn, hoe deze dan aangepakt moeten worden. Ook is verder onderzoek aanbevolen op het gebied van internationaal belastingrecht. Een Uberchauffeur die van Nederland naar Engeland rijdt, is namelijk op die reis een genietster van resultaat uit overige werkzaamheden in Nederland, maar werknemer die loon ontvangt volgens de Engelse rechtspraak. Hoe dit in andere landen tot mogelijke problemen leidt met daarbij opties ter oplossing zou onderwerp van onderzoek kunnen zijn.

Bibliografie

- Airbnb. (2017). *Helpcentrum*. Opgehaald op Juni 6, 2017, van Airbnb.nl: <https://www.airbnb.nl/help>
- Airbnb. (2017). *Hoe wordt de prijs bepaald van mijn reservering?* Opgehaald op Juni 9, 2017, van Airbnb.nl: <https://www.airbnb.nl/help/article/125/how-is-the-price-determined-for-my-reservation>
- Airbnb Inc. (2017). *Over ons*. Opgehaald op April 25, 2017, van Airbnb: <https://www.airbnb.nl/about/about-us>
- Belastingdienst. (2017). *Verplicht aflossen voor renteaftrek vanaf 2013*. Opgehaald op Juni 9, 2017, van Belastingdienst.nl: https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/prive/woning/uw_hypotheek_of_lening/verplicht_aflossen_voor_renteaftrek_vanaf_2013/verplicht_aflossen_voor_renteaftrek_vanaf_2013
- Bouma, K., & Gualthérie van Weezel, T. (2017, Mei 4). Amsterdam slaat slag in strijd tegen Airbnb: inwoners verplicht verhuur te melden. *De Volkskrant*.
- Bronzwaer, S., & Schraevesande, F. (2014, Juli 30). Uber - hoe één app de hele taxibranche op zijn kop zet. *NRC*. Opgehaald op Mei 18, 2017, van <https://www.nrc.nl/nieuws/2014/07/30/uber-hoe-eeen-app-de-hele-taxibranche-op-zijn-kop-zet-a1501276>
- Duursma, M. (2017, April 30). Minister Schultz: 'We zijn nog niet klaar voor de vliegende auto'. *NRC*.
- Europese Commissie. (2016, Mei 25). *Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad, het Europees Economisch en Sociaal Comité en het Comité van de regio's*. Brussel: Europese Commissie. Opgehaald van <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0288&from=EN>
- Hickey, S., & Cookney, F. (2016, Oktober 29). *Airbnb faces worldwide opposition. It plans a movement to rise up in its defence*. Opgehaald van The Guardian: <https://www.theguardian.com/technology/2016/oct/29/airbnb-backlash-customers-fight-back-london>
- Kalanick, T. (2010, December 22). *Uber's founding*. Opgehaald van Uber: <https://newsroom.uber.com/ubers-founding/>
- Kortmann, S., & Piller, F. (2016). Open Business Models and Closed-Loop Value Chains: Redefining the Firm-Consumer Relationship. *California Management Review*, 58(3), 88-108.
- Marel, G. (2016, Mei 19). Golf van kritiek groeit Airbnb boven het hoofd. *Financieel Dagblad*, p. 1.
- Negrone, C. (2012, April). *Before Flying Car Can Take Off, There's a Checklist*. Opgehaald op Maart 29, 2017, van The New York Times: <http://www.nytimes.com/2012/04/29/automobiles/before-flying-car-can-take-off-theres-a-checklist.html>
- NU.nl. (2014, Juni 12). *Waarom Nederlandse taxichauffeurs niet tegen Uber protesteren*. Opgehaald op Mei 30, 2017, van NU.nl: <http://www.nu.nl/economie/3800375/waarom-nederlandse-taxichauffeurs-niet-uber-protesteren.html>
- Raskin, W., & Dedecker, P. (2015, November 3). *Nood aan wettelijk kader voor Uber, Airbnb en andere intermediairen in e-commerce*. Opgehaald op April 7, 2017, van N-VA: <https://www.n-va.be/nieuws/2015/11/03/nood-aan-wettelijk-kader-voor-uber-airbnb-en-andere-intermediairen-in-e-commerce>

va.be/persbericht/nood-aan-wettelijk-kader-voor-uber-airbnb-en-andere-intermediaren-in-e-commerce

- Rolvink Couzy, F., & de Boer, M. (2016, Oktober). 'Steeds meer ongelijkheid? Dan graag een basisinkomen'. *Financieel Dagblad*.
- Stevens, L., & Smit, R. d. (2016). *Elementair Belastingrecht*. Deventer: Wolters Kluwer.
- Stone, B. (2017, Februari). *Uber Hires Veteran NASA Engineer to Develop Flying Cars - The man who inspired Google's co-founder will join the ride-hailing startup's nascent project*. Opgehaald op Maart 29, 2017, van Bloomberg Technology:
<https://www.bloomberg.com/news/articles/2017-02-06/uber-hires-veteran-nasa-engineer-to-develop-flying-cars>
- The Economist. (2016, September 3). From zero to seventy (billion). *The Economist*, pp. 17-19.
- Toet, D. (2016, Mei 31). Wees mild voor Uber en Airbnb, zegt Brussel. *Financieel Dagblad*.
- Uber. (2017). *FAQs*. Opgehaald op Mei 23, 2017, van Uber Movement:
<https://movement.uber.com/faqs>
- Uber. (2017, April 6). *Uber Community Guidelines*. Opgehaald op Mei 31, 2017, van Uber.nl:
<https://www.uber.com/legal/community-guidelines/us-en/>
- Uber. (2017). *Uber Guidelines for Law Enforcement Authorities - Outside the US*. Opgehaald van Uber.nl: <https://www.uber.com/legal/data-requests/guidelines-for-law-enforcement-outside-the-united-states/en/>
- UK Government. (2005). *Data Protection Act 1998*. Opgehaald op Mei 30, 2017, van Legislation.gov:
<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1998/29/contents>
- Vakstudie. (2017). Aant. 8 Lid 7. Tijdelijk ter beschikking stellen van de woning. *Vakstudie Inkomstenbelasting*.
- van Noort, W. (2015, november). Hoe Airbnb voor problemen zorgt. *NRC*. Opgehaald op Maart 20, 2017, van NRC: <https://www.nrc.nl/nieuws/2015/11/06/hoe-airbnb-voor-problemen-zorgt-1554218-a1233970>
- Verlouw, C. (2016, Mei 2). Nederlandse steden overleggen over regelgeving Airbnb. *Trouw*. Opgehaald van <https://www.trouw.nl/home/nederlandse-steden-overleggen-over-regelgeving-airbnb~a28d42ae/>
- VPRO. (2017, Maart 26). *Zondag met Lubach: Aflevering 9*. Opgehaald op April 2017, van VPRO:
<https://www.vpro.nl/zondag-met-lubach/kijk/afleveringen/seizoen-6/aflevering-9.html>
- Zaleski, O. (2016, December 13). *Airbnb Buys Back \$94 Million in Stock From Morgan Stanley*. Opgehaald op April 24, 2017, van Bloomberg Technology:
<https://www.bloomberg.com/news/articles/2016-12-13/airbnb-said-to-buy-back-94-million-in-stock-from-morgan-stanley>