

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics

Masterscriptie Fiscale Economie

Titel: De platformeconomie: aanleiding tot aanscherpen inkomstenbelasting

Naam student: Giorgio Peterse

Studentnummer: 371188

Begeleidende docent: Drs. J.E. van den Berg

Tweede lezer: Dr. F.M. Werger

Datum definitieve versie: 07-04-2019

Inhoudsopgave

Lijst met veelgebruikte afkortingen	VI
Hoofdstuk 1 Inleiding	1
1.1 Aanleiding tot het onderzoek	1
1.2 Doelstelling van het onderzoek	3
1.3 Probleemstelling en toetsingskader	3
1.4 Methodiek en afbakening	4
Hoofdstuk 2 Nederlandse inkomsten- en loonbelasting algemeen	5
2.1 Inleiding	5
2.2. Belastbaar inkomen uit werk en woning (box 1)	6
2.2.1 Inleiding	6
2.2.2 Belastbare winst uit onderneming	6
2.2.3 Belastbaar loon uit dienstbetrekking/loonbelasting	8
2.2.3.1 Dienstbetrekking en loonbelasting	8
2.2.3.2 Afbakening tussen winst uit onderneming en loon uit dienstbetrekking	9
2.2.4 Belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden	10
2.2.5 Belastbare inkomsten uit eigen woning	11
2.2.5.1 De eigen woning	11
2.2.5.2 Voordelen uit eigen woning	12
2.2.5.3 Aftrekbare kosten uit eigen woning	13
2.2.5.4 Afbakening ten opzichte van andere bronnen van inkomen	13
2.3 Belastbaar inkomen uit sparen en beleggen (box 3)	16
2.4 Deelconclusie	17
Hoofdstuk 3 Platformeconomie in de Nederlandse belastingheffing	19
3.1 Inleiding	19
3.2 Platformeconomie	19
3.2.1 Inleiding	19
3.2.2 De deeleconomie	20
3.2.3 De kluseconomie	21
3.2.4 Kluseconomie en arbeidsrecht	21
3.3 De plaats van Airbnb, Uber en Deliveroo in de platformeconomie	22
3.3.1 Inleiding	22
3.3.2 Airbnb	22

3.3.3 Uber	23
3.3.4 Deliveroo.....	24
3.4 Inkomstenbelasting en loonbelasting in de platformeconomie.....	25
3.4.1 Inleiding.....	25
3.4.2 Belastbare winst uit onderneming.....	25
3.4.2.1 Airbnb.....	25
3.4.2.2 Uber	28
3.4.2.3 Deliveroo	28
3.4.3 Belastbaar loon uit dienstbetrekking (Deliveroo).....	30
3.4.3.1 Inleiding.....	30
3.4.3.2 Vordering en verweer	30
3.4.3.3 Voorafgaande overwegingen.....	30
3.4.3.4 De verplichting om arbeid te verrichten.....	31
3.4.3.5 De mogelijkheid van vervanging	31
3.4.5.6 De beloning	32
3.4.5.7 Materialen.....	32
3.4.5.7 Overige rechten en verplichtingen en zelfstandigheid in de uitoefening van een bedrijf .	32
3.4.5.9 Conclusie	32
3.4.4 Belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden	33
3.4.4.1 Airbnb.....	33
3.4.4.2 Uber	33
3.4.5 Belastbare inkomsten uit eigen woning (Airbnb)	34
3.4.6 Belastbaar inkomen uit sparen en beleggen (Airbnb)	35
3.4.6.1 Airbnb.....	35
3.4.6.2 Uber	36
3.5 Deelconclusie	36
Hoofdstuk 4 Knelpunten Nederlandse inkomstenbelasting	38
4.1 Inleiding.....	38
4.2 Beginselen.....	38
4.2.1 Rechtszekerheid.....	38
4.2.2 Gelijkheid	38
4.3 Knelpunten.....	39
4.3.1 Afbakening winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden	39

4.3.2 Afbakening winst uit onderneming en loon uit dienstbetrekking	40
4.3.3 Tijdelijke verhuur van een deel van de eigen woning.....	42
4.4 Informatieverschaffing en invordering	43
4.5 Deelconclusie	44
Hoofdstuk 5 Belgische kwalificatie ondernemerschap in de deeleconomie	45
5.1 Inleiding.....	45
5.2 Belastingstelsel algemeen.....	45
5.3 Belastingstelsel deeleconomie.....	47
5.4 Afbakening beroepsinkomsten en diverse inkomsten	47
5.5 De platformen	48
5.5.1 Airbnb.....	48
5.5.2 Uber	49
5.5.3 Deliveroo	49
5.6 Deelconclusie	49
Hoofdstuk 6 Oplossingen voor de knelpunten	50
6.1 Inleiding.....	50
6.2 Afbakening tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden.....	50
6.2.1 Inleiding.....	50
6.2.2 Toetsing Belgisch alternatief aan het rechtszekerheids- en het gelijkheidsbeginsel	50
6.3 Afbakening winst uit onderneming en loon uit dienstbetrekking	52
6.3.1 Inleiding.....	52
6.3.2 Voorafgaande overwegingen.....	52
6.3.3 De verplichting om arbeid te verrichten.....	53
6.3.4 De beloning	53
6.3.5 Overige rechten en verplichtingen en zelfstandigheid in de uitoefening van een bedrijf	54
6.3.6 Toetsing arbeidsvoorwaarden aan het rechtszekerheids- en het gelijkheidsbeginsel	54
6.4 Inkomsten uit verhuur van een deel van de eigen woning.....	55
6.4.1 Inleiding.....	55
6.4.2 Rb. Noord-Holland 30-05-2018.....	55
6.4.3 Toetsing eigen woningregeling aan het rechtszekerheids- en het gelijkheidsbeginsel	56
6.5 Informatieverschaffing en invordering	57
6.6 Deelconclusie	58
Hoofdstuk 7 Aanbevelingen.....	60

7.1 Afbakening tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden.....	60
7.2 Afbakening tussen winst uit onderneming en loon uit dienstbetrekking.....	60
7.3 Tijdelijke verhuur van (een deel van) de eigen woning	60
7.4 Informatieverschaffing en invordering	60
Hoofdstuk 8 Conclusie	61
Bibliografie	64

Lijst met veelgebruikte afkortingen

IB	Inkomstenbelasting
LB	Loonbelasting
Wet IB 2001	Wet op de inkomstenbelasting 2001
Wet LB 1964	Wet op de loonbelasting 1964
j.o.	juncto
WOZ	waardering onroerende zaken
WEV	waarde in het economische verkeer
B2B	business to business
B2C	business to consumer
C2C	consumer to consumer
KI	kadastraal inkomen
WIB 1992	Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992
Pw 2016	Programmawet 2016
FOD	Federale Overheidsdienst Financiën
Zzp'er	Zelfstandige zonder personeel
Wet DBA	Wet deregulering beoordeling arbeidsrelaties
BW	Burgerlijk wetboek
FNV	Federatie Nederlandse Vakbeweging

Hoofdstuk 1 Inleiding

1.1 Aanleiding tot het onderzoek

Met de opkomst van de digitale economie zijn verschillende markten voor consumenten toegankelijker geworden. Een gevolg hiervan is dat de ‘digitale platformeconomie’ (hierna: platformeconomie) in grotere mate een rol is gaan spelen in de dagelijkse gang van zaken van de Nederlandse maatschappij. Er is weinig consensus over wat het begrip platformeconomie precies inhoudt. Een rapport van de Europese Commissie zet enkele uiteenlopende definities van platformeconomie op een rij. Vervolgens trekken de auteurs van dit rapport de conclusie dat het beter is om de platformeconomie aan de hand van open normen en voorbeelden te omschrijven, in plaats van een vaste definitie te hanteren.¹

Een component die zich slechts met moeite uit de platformeconomie laat wegdenken, is het platform dat in de vorm van een tussenpersoon, vraag en aanbod (platformwerkers) bij elkaar brengt. Voorbeelden zijn Airbnb, Uber en Deliveroo. Er zijn talloze platformen die hieraan kunnen worden toegevoegd. Er is draagvlak voor de opvatting dat de platformeconomie gefrustreerd wordt door fiscale regelgeving.²

De huidige belastingwetgeving voor de inkomstenbelasting (hierna: IB) en de loonbelasting (hierna: LB) leidt tot problemen omtrent de classificatie van inkomsten die via platformen worden verdiend. De classificaties worden veelal van elkaar onderscheiden aan de hand van open normen, zoals het verschil tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden. De platformeconomie brengt tevens nieuwe werkomstandigheden met zich mee zoals alternatieve wijzen van controle door de opdrachtgever over de opdrachtnemer. Het arbeidsrecht is hier nog niet (genoeg) op ingespeeld, wat ertoe leidt dat platformwerkers voor belastingdoeleinden dikwijls als zzp’er worden aangemerkt, terwijl er in feite sprake is van een dienstverband. Ten slotte bestaat er een discrepantie in de behandeling van verhuurinkomsten uit een deel van de eigen woning en die uit de gehele eigen woning. De eerste worden op basis van het huidig recht niet belast. Er is geen duidelijke rechtvaardiging voor dit onderscheid en het is bovendien misbruikgevoelig.

De open normen zorgen ervoor dat het lastig is voor belastingplichtigen om hun eigen fiscale situatie te identificeren. Het zou in het kader van rechtszekerheid wenselijk zijn dat belastingplichtigen weten waar ze aan toe zijn. Bovendien is het in verband met het gelijkheidsbeginsel van belang dat gelijke gevallen gelijk worden behandeld en ongelijke gevallen ongelijk worden behandeld naar de mate van ongelijkheid.

¹ Codagnone, C., Martens, B., (2016). Scoping the Sharing Economy: Origins, Definitions, Impact and Regulatory Issues. Institute for Prospective Technological Studies Digital Economy Working Paper 2016/01. JRC100369.

² van Norden, G., ‘Fiscaliteit en de nieuwe economie’, NTFR 2015/2205.

Het is wenselijk dat belastingplichtigen die in vergelijkbare omstandigheden verkeren ten opzichte van anderen, op een gelijke wijze worden belast.

De hierboven geschetste problematiek mondt uit in het dilemma of de Nederlandse fiscale wetgeving aan herziening toe is of dat het juist beter is maatschappelijke ontwikkelingen aan de hand van bestaande open normen te volgen. De jurisprudentie kan dan over de tijd heen deze open normen invullen en er ook voor de platformeconomie betekenis aan geven.³ Deze weg geeft op korte termijn geen oplossing voor de hierboven beschreven problematiek en het is echter maar de vraag of die oplossing er op lange termijn überhaupt gaat komen. In de tussentijd blijven veel belastingplichtigen met vraagtekens zitten. De platformeconomie geeft velen een extra verdienmogelijkheid, waardoor er meer belastingplichtigen komen of de situaties van belastingplichtigen simpelweg gecompliceerder worden. De Belastingdienst speelt een grote rol in de handhaving van de belastingwetgeving. Het is niet zeker of de Belastingdienst de nieuwe ontwikkelingen wel kan bijhouden, mede vanwege personeelstekort.⁴ In verband met het rechtszekerheids- en het gelijkheidsbeginsel is het van belang dat de fiscale situaties van belastingplichtigen door de Belastingdienst op inhoud kunnen worden beoordeeld.

De Europese Unie besteedt aandacht aan deze problematiek in een poging de internationale dynamiek van de platformeconomie te bevorderen. Zo wordt er een aantal richtsnoeren gegeven en worden lidstaten uitgenodigd hun fiscale stelsels op basis daarvan te evalueren en eventueel te herzien. De Europese Commissie deelt mee dat het wenselijk is om belastingheffing binnen de platformeconomie te faciliteren, waarbij informatieverplichtingen moeten worden verlicht en intermediairs een leidende rol moeten spelen in uitwisseling van informatie.⁵

Verschillende Europese landen – met name België – hebben pogingen gedaan om de problemen binnen de platformeconomie het hoofd te bieden. Zo heeft België geprobeerd een oplossing te vinden voor de afbakening tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden. In Italië en Frankrijk worden platforms actief betrokken bij de belastingheffing over inkomsten van de platformwerkers.⁶

³ van Norden, G., op cit.

⁴ RTL Z, 'Chaos bij de Belastingdienst houdt nog wel even aan', <https://www.rtlz.nl/algemeen/politiek/artikel/4533251/chaos-belastingdienst-houdt-aan-menno-snel-d66> en 'Belastingdienst kan risico-aangiftes mkb niet controleren', <https://www.rtlz.nl/beurs/bedrijven/artikel/4588231/belastingdienst-risico-aangiftes-mkb-controle-personeelstekort>

⁵ Europese Commissie, *Een Europese agenda voor de deeleconomie*, 2016 en Europese Commissie, *Scoping the sharing economy: origins, definitions, impact and regulatory issues*. European Union, 2016.

⁶ European commission, 'Study on the Assessment of the Regulatory Aspects Affecting the Collaborative Economy in the Tourism Accommodation Sector in the 28 Member States (580/PP/GRO/IMA/15/15111J), Task 1 report, Description of the regulatory environment surrounding the collaborative economy in the tourism accommodation sector', p. 150, 2018. Raadpleegbaar via Publications Office of the European Union: <https://publications.europa.eu/en/home>.

Wellicht dat Nederland hier inspiratie uit kan halen om de problemen omtrent belastingheffing in de platformeconomie op te lossen.

1.2 Doelstelling van het onderzoek

De doelstelling is om te onderzoeken of belastingheffing omtrent de platformeconomie kan geschieden op een manier waarop gelijke gevallen zoveel mogelijk gelijk behandeld worden. Daarnaast wordt onderzocht of rechtszekerheid van belastingplichtigen beter gewaarborgd kan worden. Het speelveld van de verschillende bronnen van inkomen in de IB geeft veel onduidelijkheid voor platformwerkers. Dit speelt onder meer bij Airbnb, Uber en Deliveroo. Deze drie platformen kunnen belastingheffing in veel verschillende inkomenscategorieën teweeg brengen. Het is daardoor niet altijd duidelijk welke bron van inkomen van toepassing is, hetgeen een gevaar kan zijn voor het rechtszekerheids- en gelijkheidsbeginsel.

Tevens is het onderzoek erop gericht om administratieve lasten zoveel mogelijk te voorkomen ter wille van een soepeler belastingheffing. Er wordt onderzocht of een duidelijkere afbakening tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden kan worden gevonden. Daarnaast wordt er kritisch gekeken naar het huidige arbeidsrecht en de gevolgen van de nieuwe werkomstandigheden op de kwalificatie van de arbeidsrelatie. Voorts wordt er gepoogd een oplossing te vinden voor de eigen woningproblematiek rondom de heffing over verhuurinkomsten. Ten slotte wordt er een voorstel gedaan tot een informatie- en inhoudingsplicht waarbij platformen over inkomsten van platformwerkers een voorheffing inhouden en deze afdragen aan de Belastingdienst.

1.3 Probleemstelling en toetsingskader

Gezien de doelstelling van het onderzoek, luidt de probleemstelling als volgt:

Hoe kunnen voor belastingplichtigen het rechtszekerheids- en het gelijkheidsbeginsel omtrent de inkomstenbelasting in de platformeconomie zoveel mogelijk worden gewaarborgd?

Ten einde de probleemstelling te beantwoorden zullen de volgende deelvragen worden behandeld:

- Hoofdstuk 2: Hoe wordt een persoon in het algemeen onderworpen aan de IB en LB?
- Hoofdstuk 3: Wat is de platformeconomie en hoe worden platformwerkers in Nederland aan de IB en LB onderworpen?
- Hoofdstuk 4: In welke mate wordt er met belastingheffing in de platformeconomie een inbreuk gemaakt op het rechtszekerheids- en het gelijkheidsbeginsel?
- Hoofdstuk 5: Hoe gaat België om met fiscale problematiek omtrent de platformeconomie?
- Hoofdstuk 6: In welke mate kan er voor de inbreuk op het rechtszekerheids- en het gelijkheidsbeginsel een oplossing worden gevonden?

Ter beantwoording van de hierboven vermelde deelvragen zijn de volgende drie begrippen van belang:

- Rechtszekerheid (hoofdstuk 4): Door uiteenlopende kwalificaties van belastingplichtigen en de vele jurisprudentie die daaraan ten grondslag ligt, kan het onduidelijk zijn op welke wijze de inkomsten worden belast. De huidige belastingwetgeving wordt daarop beoordeeld en er wordt getracht – voor zover dat mogelijk is – een oplossing te vinden. Het is namelijk wenselijk dat belastingplichtigen weten wat ze van belastingheffing kunnen verwachten.
- Gelijkheidsbeginsel (hoofdstuk 4): Dit toetsingsbeginsel heeft als uitgangspunt dat gelijke gevallen gelijk worden behandeld en ongelijke gevallen ongelijk worden behandeld naar de mate van ongelijkheid. Wanneer belastingplichtigen in vergelijkbare omstandigheden verkeren, dienen hun inkomsten op vergelijkbare wijze in de belastingheffing te worden betrokken.
- Platformeconomie: Er bestaat weinig consensus over wat de platformeconomie inhoudt. Van Dijck, Poell en de Waal hanteren de volgende definitie voor onlineplatform: *“een technologische, economische en sociaal-culturele infrastructuur voor het faciliteren en organiseren van online sociaal en economisch verkeer tussen gebruikers en aanbieders, met (gebruikers)data als brandstof.”*⁷ Zie ook paragraaf 3.2. Tenzij anders vermeld wordt deze definitie voorts in deze scriptie gebruikt.

1.4 Methodiek en afbakening

Het onderzoek begint met een generieke behandeling van de IB en de LB. Er wordt besproken wanneer deze van toepassing zijn en hoe het inkomen wordt gekwalificeerd. Aan de hand van voorbeelden uit de platformeconomie vindt een analyse van deze kwalificaties plaats. De voorbeelden beperken zich tot verhuur van onroerend goed (Airbnb), vervoer van personen (UberX) en vervoer van maaltijden (Deliveroo). De nadruk ligt op de aanbodzijde van de platformeconomie; de platformwerkers. Ten aanzien van de afbakening tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden wordt Belgische wetgeving onderzocht aangezien België tot nu toe als enige EU-lidstaat naar aanleiding van de platformeconomie regelgeving voor deze afbakening heeft aangepast.⁸ Voor enerzijds de afbakening tussen winst uit onderneming en loon uit dienstbetrekking en anderzijds het onderscheid in behandeling tussen inkomsten uit tijdelijke verhuur van de gehele dan wel een deel van de eigen woning wordt er niet op Belgische regelgeving ingegaan. Er is in Nederland omtrent deze laatste twee onderwerpen in de platformeconomie geprocedeerd en dit biedt voldoende handvaten voor het onderzoek.

⁷ van Dijck, J., Poell, T. en de Waal, M., De platformsamenleving, strijd om publieke waarden in een online wereld, Amsterdam University Press, 2016.

⁸ Europese Commissie, *Een Europese agenda voor de deeleconomie*, 2016 en Europese Commissie, *Scoping the sharing economy: origins, definitions, impact and regulatory issues*. European Union, 2016.

Hoofdstuk 2 Nederlandse inkomsten- en loonbelasting algemeen

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt een generieke uitleg van de IB en de LB gegeven. Er wordt met name aandacht besteed aan wanneer de heffingen van toepassing zijn. Eerst wordt in paragraaf 2.2 het belastbaar inkomen uit werk en woning behandeld (box 1). Van box 1 passeren winst uit onderneming, loon uit dienstbetrekking, resultaat uit overige werkzaamheden en inkomsten uit eigen woning de revue. Om toe te komen aan deze kwalificaties, dient een bron van inkomen aanwezig te zijn. Box 2 (inkomen uit aanmerkelijk belang) wordt vanwege het vennootschappelijke karakter buiten beschouwing gelaten. In Paragraaf 2.3 wordt het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen toegelicht (box 3). In paragraaf 2.4 wordt afgesloten met een deelconclusie.

De toepassing van de Wet IB 2001 haakt aan bij een bron van inkomen. Deze wordt aanwezig geacht indien:

- er wordt deelgenomen aan het economische verkeer;
- er een oogmerk is om voordeel te behalen (subjectief); en
- het voordeel redelijkerwijs te verwachten is (objectief).⁹

Onder deelname aan het economische verkeer wordt begrepen dat de belastingplichtige buiten de persoonlijke sfeer treedt in het ruilverkeer.¹⁰ Of een voordeel redelijkerwijs te verwachten is, wordt bepaald aan de hand van actuele feiten en omstandigheden. Dit sluit niet uit dat op een later moment met terugwerkende kracht sprake kan zijn van een voordeelsverwachting.¹¹ Bij de vaststelling of er sprake is van een voordeel, worden fiscale faciliteiten die het voordeel vergroten, niet in aanmerking genomen.¹²

Afhankelijk van de kwalificatie van de bron van inkomen wordt er vastgesteld op welke wijze het inkomen wordt belast. De Wet IB 2001 kent box 1: belastbaar inkomen uit werk en woning, box 2: belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang en het box 3: belastbaar inkomen uit sparen en beleggen. Voor toepassing van de Wet IB 2001, dient aan iedere bron van inkomen afzonderlijk te worden getoetst. De wetsvolgorde wordt aangehouden totdat het inkomen onder de eerste toepasselijke bron kan worden

⁹ Van Kempen, M.L.M., *Cursus Belastingrecht*, IB.3.2.2.A.a, Algemeen.

¹⁰ Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P., Schuiver, B.F., 'Inkomstenbelasting inclusief hoofdzaken loonbelasting en premieheffing', Kluwer, Deventer, 2014, p. 355.

¹¹ HR 24-06-2011, nr. 01 299, BNB 2011/246, ECLI:NL:HR:2011:BP5707, r.o. 3.4.

¹² HR 28-10-2011, nr. 05 369, BNB 2011/283, ECLI:NL:HR:2011:BU1991, r.o. 3.4. Aan het verkrijgen en het redelijkerwijs kunnen verwachten van een voordeel wordt reeds voldaan wanneer de activiteiten niet doorgaans verliesgevend blijven, er niet louter speculatieve transacties tot stand komen en de voordelen buiten de persoonlijke sfeer liggen. HR 03-10-1990, nr. 26 142, BNB 1990/329, ECLI:NL:HR:1990:BH7882 en HR 14-04-1993, nr. 28 847, BNB 1993/203, ECLI:NL:HR:1993:BH8770, r.o. 3.3 en 3.4.

geschaard. De bronnen in box 1 onderscheiden zich van die in box 3 door de aanwezigheid van onder andere een onderneming, een dienstbetrekking, meer dan normaal vermogensbeheer of een eigen woning.

2.2. Belastbaar inkomen uit werk en woning (box 1)

2.2.1 Inleiding

In de komende subparagrafen worden de volgende bronnen van inkomen onder de categorie belastbaar inkomen uit werk en woning behandeld: belastbare winst uit onderneming (2.2.2), belastbaar loon (2.2.3), belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden (2.2.4) en belastbare inkomsten uit eigen woning (2.2.5).

2.2.2 Belastbare winst uit onderneming

Om inkomsten van een belastingplichtige als belastbare winst uit onderneming te kunnen kwalificeren, moet er worden voldaan aan twee voorwaarden. Er is sprake van een onderneming en deze wordt gedreven door een ondernemer.¹³ Eerst wordt het ondernemingsbegrip kort belicht en vervolgens komt het ondernemersbegrip aan bod.

Het ondernemingsbegrip is niet wettelijk vastgelegd, maar op basis van jurisprudentie wordt een onderneming gedefinieerd als duurzame organisatie van kapitaal en arbeid waarmee wordt beoogd door deelname aan het economische verkeer winst te generen.¹⁴ Het is van belang dat de organisatie dusdanig is opgezet dat de werkzaamheden leiden tot bedrijvigheid.¹⁵ Ten aanzien van kapitaal geldt dat de financiering met vreemd vermogen mede tot deze bedrijvigheid moet worden gerekend. Bij het bepalen of er sprake is van winst uit onderneming zijn de financieringskosten en -rente voor vreemd vermogen namelijk van invloed of er al dan niet een voordeel te verwachten is.¹⁶ Ook is de arbeid van belang, al is de aanwezigheid daarvan geen absolute voorwaarde. In het windturbine-arrest exploiteerde belastingplichtige een elektriciteit opwekkende windmolen. Er werd elektriciteit aan een energiebedrijf geleverd. Ook al was de arbeid gering, toch was er sprake van een onderneming.¹⁷ Het gaat niet enkel om werkzaamheden die de omzet direct verhogen, zoals acquisitie. Werkzaamheden in het kader van coördinatie van de organisatie worden mede in aanmerking genomen bij de kwalificatie tot onderneming.¹⁸ Ondanks het feit dat zowel het ondernemings- als het bronbegrip een winstoogmerk

¹³ Van Kempen, op cit., IB.3.2.2.C.a, Algemeen.

¹⁴ Van Kempen, op cit., IB.3.2.2.C.a, Algemeen. Zie ook Heithuis, E.J.W., op cit., p. 82-83.

¹⁵ HR 21-05-1958, nr. 13 574, BNB 1958/212, ECLI:NL:HR:1958:AY1811.

¹⁶ HR 14-11-2014, nr. 01 800, BNB 2015/17, ECLI:NL:HR:2014:3209, r.o. 2.3 en noot Cornelisse, R.P.C.

¹⁷ HR 23-04-2010, nr. 04 843, BNB 2010/244, ECLI:NL:PHR:2010:BJ7956, r.o. 3.3.

¹⁸ HR 4-05-2012, nr. 02 959, BNB 2012/206, ECLI:NL:HR:2012:BV0662, r.o. 3.4.2.

vereisen, hoeft voor belastingheffing niet aan dit criterium te worden voldaan. Er wordt derhalve op objectieve en niet op subjectieve wijze beoordeeld of een onderneming aanwezig is.

In de jurisprudentie wordt al snel verondersteld dat er sprake is van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid. Doorslaggevend is of de arbeid dusdanig wordt vormgegeven dat deze samen met bedrijfsmiddelen in feite een organisatie vormt. Bij normaal vermogensbeheer (sparen en beleggen: box 3) kan er geen sprake zijn van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid.¹⁹ De arbeid moet bewerkstelligen dat de organisatie meer dan normaal vermogensbeheer omvat en duurzaam is van aard. Ten aanzien van de duurzaamheid is de intentie van de belastingplichtige doorslaggevend. Wanneer bij aanvang van de activiteiten reeds kan worden vastgesteld dat deze tijdelijk en/of kortstondig zullen zijn, wordt er niet voldaan aan de duurzaamheid.²⁰

Het ondernemersbegrip is daarentegen wettelijk vastgelegd in art. 3.4 Wet IB 2001 als: “...*de belastingplichtige voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven en die rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming.*” Deze definitie beoogt een onderscheid te maken tussen echte ondernemers en resultaatgenieters (medegerechtigden). Het criterium ‘voor rekening van wie’ wordt bepaald door de mate waarin de belastingplichtige gerechtigd is tot de onderneming. De belastingplichtige die een onderneming in een eenmanszaak drijft, voldoet zonder meer aan dit criterium, want hij is gerechtigd tot de volledige onderneming.²¹ Het criterium ‘rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming’ wordt ingevuld door de mate waarin de belastingplichtige voor schulden aan derden aansprakelijk kan worden gesteld. Bij een eenmanszaak wordt hieraan ook zonder meer voldaan, aangezien de belastingplichtige zelf aansprakelijk wordt gesteld voor de verbintenissen die hij ten aanzien van de onderneming aangaat.²²

Wordt aan de voorwaarden van onderneming en ondernemer voldaan, dan wordt de winst die de ondernemer met de uitoefening van zijn onderneming behaalt, belast in box 1.

¹⁹ Kamerstukken II 2014/2015, 34003, nr. 3, pag. 11.

²⁰ Ligthart, G.Th., ‘Belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden’ 2018/2.4.1. Winst uit onderneming versus resultaat uit overige werkzaamheden, raadpleegbaar via Kluwer Navigator.

²¹ Van Kempen, op cit., IB.3.2.3.A.b, Criterium ‘voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven’. Bij andere ondernemingsvormen kan het voorkomen dat de belastingplichtige in mindere mate gerechtigd is tot de onderneming. Afhankelijk van die gerechtigdheid zal er al dan niet aan het ‘voor rekening van wie’-criterium worden voldaan.

²² Van Kempen, op cit., IB.3.2.3.A.c, Criterium ‘rechtstreekse verbondenheid voor ondernemingsverbintenissen’.

2.2.3 Belastbaar loon uit dienstbetrekking/loonbelasting

2.2.3.1 Dienstbetrekking en loonbelasting

Ingevolge art. 1 Wet LB 1964 wordt LB geheven van werknemers. Op grond van art. 2 Wet LB 1964 is een werknemer degene die in dienstbetrekking staat tot een inhoudingsplichtige. Art. 7:610, lid 1 BW en jurisprudentie bepalen wat een dienstbetrekking omvat. Bij de beoordeling of er sprake is van een dienstbetrekking, moet dat oordeel zijn gebaseerd op alle omstandigheden van het geval. Zo zijn de rechten en plichten die de partijen voor ogen hadden van belang. De bedoeling van de partijen speelt een belangrijke rol bij de beoordeling of er sprake is van een arbeidsovereenkomst. Indien deze bedoeling echter niet duidelijk is, zullen objectieve kenmerken van de arbeidsrelatie in ogenschouw moeten worden genomen. Deze staan in art. 7:610, lid 1, BW. *“De arbeidsovereenkomst is de 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.”* Hieruit volgen drie kenmerken:

- De werknemer heeft de verplichting om persoonlijk arbeid te verrichten.
- De werkgever heeft de verplichting om loon te betalen.
- De werkgever heeft de bevoegdheid om aanwijzingen te geven (gezag uit te oefenen).

Aan deze kenmerken moet cumulatief worden voldaan en ze moeten in onderling verband worden beoordeeld. Bij de verplichting persoonlijk arbeid te verrichten is het van belang dat de werknemer zich ten aanzien van de werkzaamheden niet zonder toestemming kan laten vervangen door derden. De verplichting loon te betalen kan binnen de rechtsverhouding en daarbuiten ontstaan, zoals een collectieve arbeidsovereenkomst. De hoogte van de vergoeding is irrelevant, zolang het niet enkel een kostenvergoeding is.

Ten slotte moet worden beoordeeld of er sprake is van een gezagsverhouding. Dit wordt bepaald op basis van de feiten en omstandigheden. Er zijn veel elementen die een indicatie kunnen geven voor een dienstbetrekking. Ik zal er een aantal noemen, maar dit is geen uitputtende opsomming. De opdrachtgever heeft het recht om aanwijzingen en instructies te geven en de werkende moet deze opvolgen. De aanwijzingen en instructies gaan verder dan een resultaatbepaling en zien op de manier waarop de werkzaamheden worden verricht. De werkzaamheden beslaan een wezenlijk onderdeel van de bedrijfsvoering (kernactiviteiten). De werkende is niet vrij om zijn eigen werktijden en werkplaats te bepalen. De werkende treedt niet als zelfstandige naar buiten. Hieraan dient te worden toegevoegd dat een zekere mate van ondergeschiktheid ook inherent kan zijn aan andere soorten arbeidsrelaties, zoals een

overeenkomst van opdracht (zzp'er). Hoe groter de ondergeschiktheid aan de opdrachtgever, hoe aannemelijker dat van een dienstbetrekking sprake is.²³

Wanneer gedurende drie opeenvolgende maanden, wekelijks dan wel gedurende ten minste twintig uren per maand arbeid wordt verricht, dan bestaat er op grond van art. 7:610a BW een vermoeden tot arbeidsovereenkomst.

De LB wordt ingevolge art. 1 Wet LB 1964 geheven van de werknemer of de inhoudingsplichtige. Op grond van art. 6 lid 1 onderdeel a Wet LB 1964 is de inhoudingsplichtige degene tot wie een of meer personen in dienstbetrekking staan. De werkgever houdt derhalve bij de uitbetaling van het loon de door de werknemer verschuldigde LB in en draagt deze op aangifte af aan de fiscus. Tevens draagt de werkgever op eigen kosten werknemersverzekeringen af.

2.2.3.2 Afbakening tussen winst uit onderneming en loon uit dienstbetrekking

De overeenkomst van opdracht wordt in art. 7:400 BW als volgt gedefinieerd: “...*de overeenkomst waarbij de ene partij, de opdrachtnemer, zich jegens de andere partij, de opdrachtgever, verbindt anders dan op grond van een arbeidsovereenkomst werkzaamheden te verrichten die in iets anders bestaan dan het tot stand brengen van een werk van stoffelijke aard, het bewaren van zaken, het uitgeven van werken of het vervoeren of doen vervoeren van personen of zaken.*” Bij een overeenkomst van opdracht is de werkende een zzp'er en is de opdrachtgever in de regel geen inhoudingsplichtige. Evenmin is de opdrachtgever in dit geval werknemersverzekeringen verschuldigd. Indien echter later blijkt dat er naar de inhoud van de overeenkomst toch sprake is van een dienstbetrekking, dan zou er naheffing plaats moeten vinden bij de werkgever. Om een dergelijke ongewenste verrassing te voorkomen kan er onder de Wet deregulering beoordeling arbeidsrelaties (hierna: Wet DBA) zekerheid vooraf worden gevraagd bij de Belastingdienst of er sprake is van een overeenkomst van opdracht of van een dienstbetrekking. Deze oplossing heeft echter geen duidelijkheid gebracht en zal verder inhoudelijk onbesproken blijven.²⁴ De Wet DBA wordt vanwege deze onduidelijkheid vervangen.

In het regeerakkoord 2017 – 2021 beoogt het kabinet maatregelen te treffen om schijnzelfstandigheid tegen te gaan. Naast de hierboven genoemde criteria voor een dienstbetrekking worden de hoogte van de beloning, de aard van de werkzaamheden en de duur van de overeenkomst mede bepalend voor de afbakening tussen zzp'er en werknemer. Een zelfstandige met een laag uurtarief (€15 tot €18) die een

²³ Handboek Loonheffingen 2019, Bijlage Beoordeling gezagsverhouding, p. 340. Raadpleegbaar op: <https://www.belastingdienst.nl>.

²⁴ <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/zelfstandigen-zonder-personeel-zzp/wet-deregulering-beoordeling-arbeidsrelaties-dba>, geraadpleegd op 08-02-2019.

overeenkomst aangaat met een opdrachtgever voor langer dan drie maanden of die vooral reguliere bedrijfsactiviteiten verricht (met het lage tarief), zal worden aangemerkt als werknemer.²⁵

Komt de vergoeding daarboven, dan hangt het af van de situatie of de belastingplichtige zzp'er is of werknemer. Is de vergoeding €75 of hoger in combinatie met een duur van de rechtsverhouding van korter dan een jaar of in combinatie met het niet verrichten van reguliere bedrijfsactiviteiten, dan kan de belastingplichtige kiezen voor een 'opt out' voor de LB en werknemersverzekeringen. Er is dan sprake van zelfstandigheid. Ligt de vergoeding tussen €18 en €75, dan moet een opdrachtgeversverklaring worden afgegeven. De opdrachtgever moet een webmodule invullen en de uitkomst moet zekerheid geven over of er sprake is van ondernemerschap of een dienstbetrekking, mits de module naar waarheid is ingevuld.²⁶ Deze webmodule is echter pas op zijn vroegst eind 2019 beschikbaar.²⁷

2.2.4 Belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden

Resultaat uit overige werkzaamheden is een restcategorie ten opzichte van winst uit onderneming en loon uit dienstbetrekking. Er wordt voldaan aan de voorwaarden van bron van inkomen, maar op dusdanige wijze dat er geen sprake is van een onderneming of dienstbetrekking.²⁸ Dit betekent niet dat alle inkomsten die geen winst uit onderneming of loon uit dienstbetrekking zijn, onder resultaat uit overige werkzaamheden kunnen worden geschaard. Ondanks het feit dat resultaat uit overige werkzaamheden wordt geclassificeerd als een andere bron van inkomen dan winst uit onderneming, wordt het resultaat toch bepaald op basis van het winstregime, zij het met een beperking in faciliteiten.²⁹ Er is geen wettelijke definitie van het begrip werkzaamheid. Daarvoor zal men moeten terugvallen op de literatuur. “...het verrichten van enige vorm van arbeid in het economische verkeer, die is gericht op het behalen van een geldelijk voordeel en niet is aan te merken als winst uit onderneming of als loon uit dienstbetrekking.”³⁰ In deze bewoordingen wordt het bronvereiste teruggevonden. Het gaat niet om de hoeveelheid arbeid die wordt verricht, maar om de kwaliteit daarvan. Er moet een meerwaarde ontstaan die onder afwezigheid van die arbeid niet mogelijk zou zijn.³¹ Met deze meerwaarde wordt bedoeld op een draagkrachtvermeerdering van de resultaatgenieter.³²

²⁵ Regeerakkoord 2017 – 2021, ‘Vertrouwen in de toekomst’, par. 2.1, p. 25.

²⁶ Idem.

²⁷ Spauwen, S., ‘Kamerbrief Voortgang uitwerking maatregelen werken als zelfstandige’, NLF 2018/2606.

²⁸ Rijkers, A.C., Cursus Belastingrecht, IB.3.4.1.A Inleiding.

²⁹ Art. 3.95 Wet IB 2001.

³⁰ MvT, Kamerstukken II 1998/99, 26 272, nr. 3, p. 132.

³¹ Heithuis, op cit., p. 359.

³² Rijkers, op cit., IB.3.4.3.B.b2.I, Algemeen.

Aangezien resultaat uit overige werkzaamheden een restcategorie beslaat, is het van belang dat er een afbakening is ten opzichte van andere inkomensbronnen. Ten aanzien van box 1 is dit vooral van belang voor winst uit onderneming en voor loon uit dienstbetrekking. Een belangrijk verschil met winst uit onderneming is dat resultaat uit overige werkzaamheden vaak de duurzaamheid ontbeert. Bij een onderneming moet bij aanvang van de activiteiten de intentie bestaan dat deze niet kortstondig zullen zijn. De duurzaamheid is immers inherent aan een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid, welke door deelname aan het economische verkeer een winstoogmerk probeert te realiseren.³³ Anders dan bij winst uit onderneming wordt bij de vaststelling of er redelijkerwijs een voordeel te verwachten is bij resultaat uit overige werkzaamheden geen rekening gehouden met de financiering met vreemd vermogen. Bij resultaat uit overige werkzaamheden is de arbeid namelijk dominanter dan de factor kapitaal.³⁴ Andere onderscheidingsmaatstaven zijn doorgaans het lopen van ondernemingsrisico en het aantal opdrachtgevers.³⁵ Resultaatgenieters hebben een grote mate van zelfstandigheid. Dit is tevens de reden waarom hier geen dienstbetrekking van toepassing kan zijn. Er is namelijk geen sprake van een gezagsverhouding tussen de opdrachtgever en de resultaatgenieter.³⁶

Ook met box 3 moet een onderscheid worden gemaakt. In box 3 wordt het rendement uit sparen en beleggen, behaald door normaal vermogensbeheer. Dit betekent dat bij meer dan normaal vermogensbeheer de box 3-sfeer wordt verlaten ten gunste van box 1. Onder normaal vermogensbeheer wordt beheer van vermogensbestanddelen in privé verstaan. Een vermogenswinst wordt enkel in box 3 belast, tenzij de vermogenswinst toerekenbaar is aan arbeid van belastingplichtige. In dat laatste geval kan het voorkomen dat de vermogenstoename wordt aangemerkt als resultaat uit overige werkzaamheden.³⁷

2.2.5 Belastbare inkomsten uit eigen woning

2.2.5.1 De eigen woning

De eigen woning is een bron van inkomen ingevolge art. 2.14 lid 1 j.o. art. 3.1 lid 2 onderdeel e Wet IB 2001. Dat er sprake is van een bron van inkomen bij eigen woningbezit is vastgelegd in jurisprudentie van de Hoge Raad.³⁸ Verder gaat de wetgever ervan uit dat bezit van een eigen woning een consumptief en een inkomenselement meebrengt. De systematiek van het eigen woningregime in de Wet IB 2001 tracht het inkomenselement te belasten. De gedachte hierachter is dat het niet moet uitmaken of er wordt geïnvesteerd in onroerend goed voor eigen woonvoorziening of voor andere inkomen genererende

³³ Ligthart, G.Th., op cit.

³⁴ HR 14-11-2014, nr. 01 800, BNB 2015/17, ECLI:NL:HR:2014:3209, r.o. 2.3 en noot Cornelisse, R.P.C.

³⁵ Rijkers, op cit., IB.3.4.3.B.b4, Buiten onderneming of dienstbetrekking.

³⁶ Heithuis, op cit., p. 365.

³⁷ Rijkers, op cit., IB.3.4.3.B.b2.I, Algemeen.

³⁸ HR 28-4-1976, nr. 17 853, BNB 1976/152, ECLI:NL:HR:1976:AX3718, met.noot van Van Dijck.

doeleinden. Tevens worden bespaarde huurlasten gezien als draagkrachtvermeerdering.³⁹ Art. 3.110 Wet IB 2001 stelt vast dat belastbare inkomsten uit eigen woning de voordelen uit eigen woning zijn verminderd met op die voordelen drukkende aftrekbare kosten.

In de IB wordt ingevolge art. 3.111 lid 1 Wet IB 2001 onder eigen woning verstaan: “...een gebouw, een duurzaam aan een plaats gebonden schip of woonwagen als bedoeld in art. 1, onder l, van de Wet op de huurtoeslag, of een gedeelte van een gebouw, een schip of een woonwagen, met de daartoe behorende aanhorigheden, voorzover dat de belastingplichtige of personen die behoren tot zijn huishouden anders dan tijdelijk als hoofdverblijf ter beschikking staat...” Dit moet op grond van juridisch en/of economisch eigendom, dan wel recht van vruchtgebruik kunnen worden toegerekend. ‘Anders dan tijdelijk’ houdt in dat de woning op duurzame basis als hoofdverblijf fungeert, alhoewel er geen verdere eisen aan de tijdsduur worden gesteld.⁴⁰ Bij ‘aanhorigheden’ kan worden gedacht aan zaken die bij de eigen woning horen, zoals een terrein of garage. Dit wordt beoordeeld op basis van de omstandigheden, zoals een functioneel verband.⁴¹ De belastingplichtige of de personen die tot zijn huishouden behoren moeten de woning daadwerkelijk bewonen. Tevens moet de waardeverandering de belastingplichtige of zijn partner grotendeels aangaan.⁴² Indien niet aan deze voorwaarden wordt voldaan, behoort de woning met de eventuele bijbehorende schuld tot de rendementsgrondslag van box 3. Hierop gelden evenwel enkele uitzonderingen.⁴³ Vanwege de omvang van deze scriptie laat ik deze uitzonderingen verder onbesproken.

2.2.5.2 Voordelen uit eigen woning

Voordelen uit eigen woning worden gevormd door het eigenwoningforfait op basis van art. 3.112 Wet IB 2001. De WOZ-waarde bepaalt het tarief waaraan de eigen woning wordt onderworpen. De uitkomst wordt geacht een netto-voordeel te zijn. Onderhoudskosten zijn hierin fictief verdisconteerd. De werkelijke omvang van de onderhoudskosten doet er niet toe.⁴⁴ Naast dit forfaitaire voordeel worden voordelen uit tijdelijke verhuur van de eigen woning tevens belast tegen 70% onder art. 3.113 Wet IB 2001. Tijdelijke verhuur hoeft de woning niet de kwalificatie van eigen woning af te nemen. Het gaat hierbij ook om een netto voordeel. Bij tijdelijke verhuur worden op de bruto huurinkomsten de

³⁹ Heithuis, op cit., p. 459-460.

⁴⁰ Arends, A.J.M., Cursus Belastingrecht IB.3.6.2.B.b5, Anders dan tijdelijk als hoofdverblijf ter beschikking te staan.

⁴¹ Arends, op cit., IB.3.6.2.B.b2, Uitbreiding eigenwoningdefinitie (aanhorigheden).

⁴² Arends, op cit., IB.3.6.2.B.c2, Genieten van voordelen en dragen van de kosten.

⁴³ Leegstand bij verkoop, tijdelijk verblijf elders en in situatie van echtscheiding.

⁴⁴ Arends, op cit., IB.3.6.3.C.d, Geen toepassing hardheidsclausule bij hoge onderhoudskosten.

verhuurkosten in mindering gebracht waarna 70% van het saldo in aanmerking wordt genomen.⁴⁵ Het eigenwoningforfait en de inkomsten uit tijdelijke verhuur vormen samen het voordeel uit eigen woning.

2.2.5.3 Aftrekbare kosten uit eigen woning

Art. 3.120 lid 1 Wet IB 2001 legt aftrekbare kosten met betrekking tot de eigen woning vast. Dit is het gezamenlijke bedrag van renten van schulden die behoren tot de eigenwoningschuld, kosten van geldleningen die behoren tot de eigenwoningschuld en periodieke betalingen op grond van rechten van erfpacht, opstal en beklemming, met betrekking tot de eigen woning. Art. 3.119 lid 1 en 2 Wet IB 2001 bepaalt welke schulden tot de eigenwoningschuld behoren.⁴⁶ Deze zijn ter verwerving van de eigen woning, voor verbetering of onderhoud van de woning of ter afkoop van de rechten van erfpacht, opstal of beklemming met betrekking tot de woning. Tevens kunnen kosten ter verkrijging van de schulden in aanmerking worden genomen. Al deze schulden kunnen op grond van art. 3.119a lid 2 Wet IB 2001 maximaal tot het werkelijke bedrag van de kosten in aanmerking worden genomen. Kortom gaat het hier om schulden die zijn aangegaan ter zake van de aankoop, verbetering of het onderhoud van de woning. Kosten ter verkrijging van schulden zoals taxatie, akte van de notaris, hypotheekregister, enz. kunnen aan de eigenwoningschuld worden toegevoegd. De rente over deze schulden is aftrekbaar van het inkomen. Naast de renten zijn de kosten van geldleningen die behoren tot de eigenwoningschuld tevens in het jaar van aanschaf direct aftrekbaar.⁴⁷

2.2.5.4 Afbakening ten opzichte van andere bronnen van inkomen

Afhankelijk van de bestemming van de eigen woning kan (een deel) daarvan het eigen woningregime verlaten ten gunste van een andere bron van inkomen in box 1 of van box 3. De belastingplichtige kan de eigen woning bijvoorbeeld verhuren en het ligt dan aan de aard van de verhuuractiviteit en aan de bestemming van de woning welke bron van inkomen dan van toepassing is.

Kwalificeert de verhuuractiviteit tot onderneming, dan kan de eigen woning worden ingedeeld in privévermogen en/of ondernemingsvermogen. Van verplicht privévermogen is sprake wanneer de aard van het onroerend goed geheel of nagenoeg geheel (voor meer dan 90%) privé is, zoals een geheel of nagenoeg geheel anders dan tijdelijk tot hoofdverblijf dienende woning. De band met de bedrijfsuitoefening is beperkt, aangezien slechts het resterende deel ten aanzien van de onderneming

⁴⁵ Arends, op cit., IB.3.6.4.B, Toepassing 70%-regel in verband met kosten die rechtstreeks samenhangen met tijdelijke verhuur en kosten van stoffering.

⁴⁶ Ingevolge lid 1 wordt onder eigenwoningschuld verstaan het gezamenlijke bedrag van de schulden van de belastingplichtige. Deze schulden moeten zijn aangegaan in verband met de eigen woning met een contractuele verplichting tot het gedurende de looptijd ten minste annuïtair en in ten hoogste 360 maanden aflossen van de schulden. Er moet tevens aan de verplichting tot aflossing worden voldaan.

⁴⁷ Arends, op cit., IB.3.6.6.B.a, Inleiding en IB.3.6.6.B.b1, Rentekosten in geval van complexe leenovereenkomsten.

wordt gebruikt. Van verplicht ondernemingsvermogen is sprake wanneer de aard van het onroerend goed geheel of nagenoeg geheel ten dienste staat aan de onderneming. Tussen verplicht privé- en ondernemingsvermogen in staat keuzevermogen. De belastingplichtige zou bij zijn keuze voor privé- dan wel ondernemingsvermogen de grenzen der redelijkheid overschrijden wanneer er feitelijk sprake is van verplicht privévermogen en hij kiest voor ondernemingsvermogen en andersom.⁴⁸

In dit kader is het echter van belang om vast te stellen of onroerend goed bouwkundig splitsbaar is in het ondernemingsdeel en het privédeel doordat de delen bijvoorbeeld een eigen ingang hebben. Is dat het geval, dan is het ondernemingsdeel verplicht ondernemingsvermogen en het overige deel verplicht privévermogen. Is het onroerend goed niet bouwkundig splitsbaar, dan gelden de regels zoals hiervoor beschreven. De belastingplichtige heeft dan tevens de keuze om het ondernemingsdeel aan te merken als ondernemingsvermogen en het privédeel als privévermogen overeenkomstig het gebruik. Het ondernemingsdeel moet wel dienstbaar zijn aan de onderneming.⁴⁹

Is het onroerend goed bouwkundig splitsbaar, dan verlaat het ondernemingsdeel de eigen woningsfeer ten gunste van de winst uit onderneming. Het privévermogen blijft fungeren als eigen woning. Is het onroerend goed niet als zodanig splitsbaar, dan moet worden vastgesteld of er sprake is van verplicht privé- of ondernemingsvermogen. De gehele onroerende zaak volgt dan deze kwalificatie. Kan de belastingplichtige kiezen en kiest hij ervoor de gehele onroerende zaak aan te merken als privé- dan wel ondernemingsvermogen, dan volgt de gehele onroerende zaak deze kwalificatie. Indien het resulteert in volledig ondernemingsvermogen, dan verlaat de onroerende zaak de eigen woningsfeer volledig ten gunste van de ondernemingssfeer. Indien het resulteert in volledig privévermogen, dan verlaat het deel dat ten dienste staat aan de onderneming de eigen woningsfeer ten gunste van box 3. Immers, dat deel van de woning staat niet meer anders dan tijdelijk als hoofdverblijf aan belastingplichtige ter beschikking, maar blijft in de privésfeer zitten. Indien de belastingplichtige kiest voor zowel privévermogen als ondernemingsvermogen, dan blijft het privédeel fungeren als eigen woning en verlaat het ondernemingsdeel de eigen woningsfeer ten gunste van de ondernemingssfeer.⁵⁰

In een uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch exploiteerde belanghebbende een B&B in de vorm van een kamer met bijbehorende badkamer op de eerste verdieping en een appartement op de tweede verdieping, allemaal in haar eigen woning. Het Hof achtte niet aannemelijk dat belastingplichtige gebruik maakte van de voor verhuur bestemde ruimtes wanneer er niet werd verhuurd. De woning kwalificeerde tot

⁴⁸ Van Es, J.A.G., 'Vermogensetikettering in de inkomstenbelasting', TFO 2003/113, onderdeel 2 Hoofdregele vermogensetikettering.

⁴⁹ Van Es, J.A.G., op cit., onderdeel 4 Onroerende zaken.

⁵⁰ Van Es, J.A.G., op cit., onderdeel 4 Onroerende zaken. Zie ook: van den Berg, J., 'Fiscale aspecten vermogensetikettering', thema Fiscaal. Raadpleegbaar via Kluwer Navigator. Geraadpleegd op: 04-01-2019.

keuzevermogen en werd door belanghebbende tot het privévermogen gerekend. De verhuurde ruimtes behoorden niet tot de eigen woning en moesten als bezitting in box 3 in aanmerking worden genomen.⁵¹

Naast winst uit onderneming en box 3 is het mogelijk dat inkomsten uit verhuur van de eigen woning worden aangemerkt als resultaat uit overige werkzaamheden. De verhuuractiviteit heeft in een dergelijk geval niet voldoende om het lijf om als onderneming aangemerkt te kunnen worden. Primair blijft het eigen woningregime van toepassing op basis van art. 3.111 lid 7 Wet IB 2001. Eventuele bijkomende diensten zoals een ontbijt of een wijnproeverij die apart in rekening worden gebracht, zouden dan als restinkomsten als resultaat uit overige werkzaamheden in aanmerking worden genomen. Indien echter de bestemming van de eigen woning wijzigt, dan is het eigen woningregime niet meer van toepassing. Als in bovenstaande uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch belastingplichtige zelf geen gebruik maakt van de ruimtes wanneer er niet wordt verhuurd, dan staan de ruimtes belastingplichtige ook niet meer dan tijdelijk als hoofdverblijf ter beschikking. De desbetreffende ruimtes verlaten het eigen woningregime. Ondanks dat het om privévermogen gaat, kunnen de ruimtes worden toegerekend aan de bron resultaat uit overige werkzaamheden.⁵² De inkomsten uit verhuur en uit bijkomende diensten worden dan als resultaat uit overige werkzaamheden in aanmerking genomen.

Van resultaat uit overige werkzaamheden kan eveneens sprake zijn als de terbeschikkingstellingsregeling van art. 3.91 Wet IB 2001 van toepassing is. Hiervoor zullen de verhuuractiviteiten evenwel moeten kwalificeren als onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden. Tevens moet dan een deel van de woning door een met de belastingplichtige verbonden persoon (bijvoorbeeld de partner) aan de onderneming of werkzaamheid van de belastingplichtige ter beschikking worden gesteld. Valt de woning binnen een huwelijksgoederengemeenschap, dan zal van terbeschikkingstelling geen sprake kunnen zijn. Het volledige verhuurde (deel van) de woning wordt dan toegerekend aan de onderneming van belastingplichtige. Indien de woning echter buiten een huwelijksgoederengemeenschap valt, dan kan de terbeschikkingstellingsregeling van toepassing zijn voor zover de verhuurde ruimtes niet op basis van eigendom aan de belastingplichtige zelf toerekenbaar zijn.⁵³ Voor het deel dat toerekenbaar is aan belastingplichtige gelden de etiketteringsregels zoals eerder beschreven. Het deel dat door de met de belastingplichtige verbonden persoon aan belastingplichtige ter beschikking wordt gesteld, wordt in aanmerking genomen bij het resultaat uit overige werkzaamheden.

⁵¹ Hof 's-Hertogenbosch, 13-10-2016, nr. 15/00753 en 15/00754, ECLI:NL:GHSHE:2016:4603, r.o. 4.11.

⁵² Van Es, J.A.G., op cit., voetnoot 2.

⁵³ Hof 's-Hertogenbosch, 13-10-2016, nr. 15/00753 en 15/00754, ECLI:NL:GHSHE:2016:4603, r.o. 4.8 en HR 1 april 2005, nr. 40 083, BNB 2005/244, ECLI:NL:HR:2005:AT3030.

2.3 Belastbaar inkomen uit sparen en beleggen (box 3)

Op grond van de rangorderegeling van art. 2.14 lid 1 Wet IB 2001 is de vermogensrendementsheffing de laatste box in de IB. In box 3 worden voordelen belast die niet reeds in box 1 of 2 aan de heffing worden onderworpen. De vermogensrendementsheffing heft over het inkomen uit sparen en beleggen, hetgeen op forfaitaire wijze wordt vastgesteld. Zoals in vorige paragrafen is gebleken, is het gangbaar dat om aan de IB toe te komen, een bron van inkomen moet worden vastgesteld. Vanwege het forfaitaire karakter wordt echter aan de bronvraag voorbijgegaan en wordt de belastingplichtige geacht een voordeel uit vermogensbestanddelen te halen dat in box 3 in aanmerking wordt genomen.⁵⁴

De rendementsgrondslag voor ieder belastingjaar wordt op basis van art. 5.3 lid 1 Wet IB 2001 als het saldo van bezittingen en schulden op 1 januari vastgesteld. Waardeveranderingen daarna beïnvloeden de grondslag niet, tenzij later verworven kennis ander licht werpt op de vermogensbestanddelen. Ook als gedurende het jaar pas belastingplicht ontstaat in box 3, wordt aangehaakt op de waarde zoals die op de peildatum vast kwam te staan. Vervolgens wordt er in een dergelijk geval evenredig met de periode van belastingplicht naar rato geheven.⁵⁵ De rendementsgrondslag wordt voor zover deze het heffingsvrije vermogen van €30.000 – per belastingplichtige – overstijgt in de heffing betrokken.

De belastingplichtige wordt geacht een rendement te behalen dat stijgt met de hoogte van de rendementsgrondslag. Er zijn twee rendementsklassen (art. 5.2 Wet IB 2001). Rendementsklasse I bestaat uit spaartegoeden, vorderingen en schulden en rendementsklasse II bestaat uit beleggingen, waaronder onroerend goed en obligaties. Rendementsklasse I kent een forfaitair voordeel van 0,13% en rendementsklasse II van 5,60%. Naarmate de grondslag toeneemt, wordt er meer van het vermogen toegerekend aan rendementsklasse II, hetgeen leidt tot een progressief systeem. De percentages worden jaarlijks bijgesteld op het gemiddelde rendement dat met de verschillende vermogensbestanddelen in Nederland wordt behaald.⁵⁶ Het forfaitaire voordeel dat hieruit komt, wordt belast tegen een tarief van 30% op basis van art. 2.13 Wet IB 2001.

Vrijwel alle bezittingen kunnen op basis van art. 5.3 lid 2 Wet IB 2001 tot de grondslag worden gerekend, mits aan de bezittingen een waarde in het economische verkeer (hierna: WEV) kan worden toegerekend. Het vereiste van de WEV bewerkstelligt dat enkel bezittingen tot de grondslag worden gerekend die de draagkracht van de belastingplichtige doen toenemen. Onroerend goed wordt evenwel gewaardeerd op de

⁵⁴ Arends, op cit., IB.5.0.2, Plaats in de wet en IB.5.0.6.A.a, Bron van inkomen of niet?

⁵⁵ Arends, op cit., IB.5.1.1.B.a, Algemeen en IB.5.4.1.A, Waarde op de peildatum (art. 5.2).

⁵⁶ Arends, op cit., IB.5.1.2.D.b, Rendementsklassen en vermogensmix. Tarieven anno 2018.

WOZ-waarde. Vanwege de rangorderegeling komt de eigen woning niet terug in box 3. Het gaat het met name om tweede, vakantie- en verhuurde woningen.⁵⁷

De waarde van schulden wordt in beginsel in mindering gebracht op de waarde van bezittingen. Ook schulden moeten worden gewaardeerd op de WEV. Art. 5.3 lid 3 Wet IB 2001 regelt welke schulden worden uitgesloten van de grondslag. Dit zijn onder meer schulden die leiden tot een persoonsgebonden aftrek en schulden van €3.000 of minder. Bij schulden kan onder meer worden gedacht aan een hypotheek, voor zover deze niet toerekenbaar is aan een eigen woning in box 1.⁵⁸

2.4 Deelconclusie

De IB kent drie boxen: box 1 (inkomen uit werk en woning), box 2 (inkomen uit aanmerkelijk belang) en box 3 (rendement uit sparen en beleggen). Om toe te komen aan de IB moet er sprake zijn van een bron van inkomen. Een bron van inkomen wordt aanwezig geacht wanneer er wordt deelgenomen aan het economische verkeer, er een voordeel wordt beoogd en het voordeel redelijkerwijs te verwachten is. In box 1 worden deze bronnen onder meer als volgt belast: winst uit onderneming, loon uit dienstbetrekking, resultaat uit overige werkzaamheden en inkomsten uit eigen woning.

Voor belastbare winst uit onderneming moet er sprake zijn van een onderneming en een ondernemer. Een onderneming wordt aanwezig geacht bij het bestaan van een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid welke door deelname aan het economische verkeer winst probeert te genereren. Van een ondernemer wordt gesproken bij een belastingplichtige voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven en die rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming.

Voor belastbaar loon uit dienstbetrekking moet sprake zijn van een dienstbetrekking. Deze wordt vastgesteld wanneer partijen de intentie hebben een dergelijke overeenkomst te sluiten. Wanneer deze intentie niet duidelijk blijkt, moet er sprake zijn van een werkgever welke verplicht is loon te betalen aan en de bevoegdheid bezit om gezag uit te oefenen over een werknemer welke zich verplicht arbeid te verrichten.

Aan belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden wordt pas toegekomen wanneer op basis van winst uit onderneming en loon uit dienstbetrekking niet in de IB kan worden geheven. De duurzaamheid van een onderneming en de gezagsverhouding van een dienstbetrekking ontbreken. Evenwel is de verrichte

⁵⁷ Arends, op cit., IB.5.1.4.A.b2, Onroerende zaken en IB.5.1.4.B, Waarde in het economische verkeer van bezittingen.

⁵⁸ Arends, op cit., IB.5.1.5.A Algemeen, IB.5.1.6.A, Geen aftrek voor persoonsgebonden aftrekposten en IB.5.1.6.E, Aftrekbeperking voor 'kleine' schulden.

arbeid van dusdanige kwaliteit dat deze een waardevermeerdering tot stand brengt. Dit omvat meer dan normaal vermogensbeheer.

Voor inkomsten uit eigen woning moet belastingplichtige een woning bezitten welke hem anders dan tijdelijk als hoofdverblijf ter beschikking staat. In box 3 wordt het rendement uit sparen en beleggen forfaitair vastgesteld. Aan box 3 wordt toegekomen wanneer op grond van box 1 niet kan worden geheven.

Hoofdstuk 3 Platformeconomie in de Nederlandse belastingheffing

3.1 Inleiding

In hoofdstuk 3 wordt paragraaf 3.2 gewijd aan wat de platformeconomie inhoudt. In paragraaf 3.3 wordt uitgelegd wat voor soort digitale platformen relevant zijn (met name in het arbeidsrecht). Daarna wordt in paragraaf 3.4 in kaart gebracht in hoeverre platformwerkers bij Airbnb, Uber en Deliveroo aan de IB en LB kunnen worden onderworpen. In paragraaf 3.6 wordt afgesloten met een deelconclusie.

3.2 Platformeconomie

3.2.1 Inleiding

Er bestaat weinig consensus over wat de platformeconomie inhoudt. In deze paragraaf zal aan de hand van recente literatuur een kader worden geschetst om in het vervolg van deze scriptie zo min mogelijk verwarring te laten ontstaan wat er precies wordt bedoeld met termen rondom de platformeconomie.

Een cruciaal onderdeel van de platformeconomie is een onlineplatform, waarbij een tussenpersoon in meer of mindere mate een rol speelt bij het afsluiten van een overeenkomst tussen een particuliere dienstverrichter en een consument. Van Dijck, Poell en de Waal hanteren de volgende definitie voor onlineplatform: “...een technologische, economische en sociaal-culturele infrastructuur voor het faciliteren en organiseren van online sociaal en economisch verkeer tussen gebruikers en aanbieders, met (gebruikers)data als brandstof.”⁵⁹ De platformeconomie wordt gevormd door het verkeer dat de platformen tot stand brengen. Dit is een breed concept en het loont om een onderverdeling te maken.

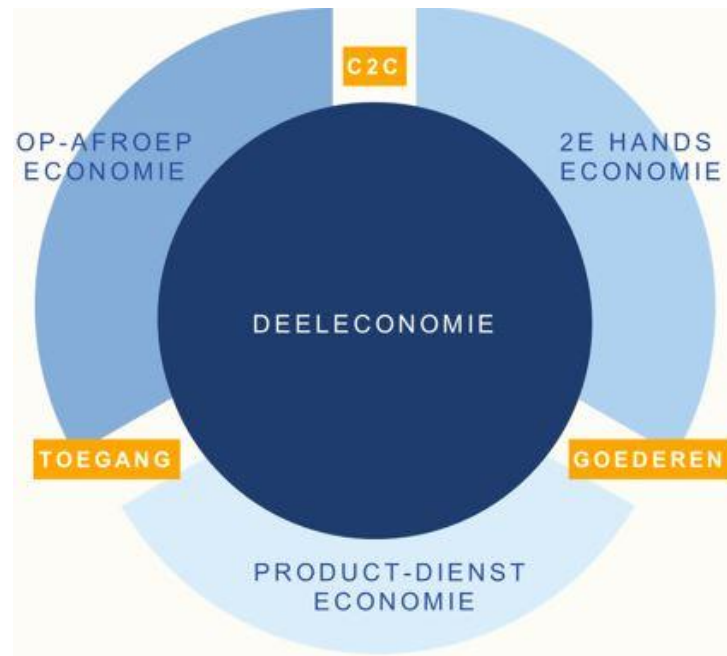
Frenken, Meelen, Aerts en van de Glind maken een dergelijke onderverdeling. Ze geven aan dat de platformeconomie bestaat uit de *deeleconomie* en drie daarmee aanverwante vormen: *op-afroepeconomie* (hierna: *kluseconomie*), *tweedehandseconomie* en *product-diensteconomie* (zie onderstaande afbeelding).⁶⁰ De deeleconomie en de kluseconomie worden in de subparagrafen hierna uitgebreider toegelicht. De tweedehandseconomie en de product-diensteconomie worden in het vervolg van deze scriptie niet behandeld. Voor de volledigheid wordt volstaan met een korte toelichting. Bij de tweedehandseconomie kunnen particulieren via platformen als Marktplaats hun eigendommen verkopen aan consumenten. Bij deze C2C-transactie gaat het om een eigendomsoverdracht van een goed.⁶¹ Een dergelijke eigendomsoverdracht speelt geen rol bij Airbnb, Uber en Deliveroo. Bij de product-

⁵⁹ van Dijck, J., Poell, T. en de Waal, M., ‘De platformsamenleving, strijd om publieke waarden in een online wereld’, Amsterdam University Press, 2016.

⁶⁰ Frenken, K., Meelen, T., Aerts, M., van de Glind, P., ‘Wat is nu eigenlijk deeleconomie?’, 2015. Te raadplegen op <https://www.mejudice.nl>.

⁶¹ Frenken, K., 2015, op cit.

diensteconomie geven bedrijven consumenten (tijdelijk) toegang tot een product, waarbij er geen eigendomsoverdracht plaatsvindt. Denk aan professionele autoverhuur. Het aspect van het verlenen van toegang kan weliswaar onder het delen van een goed vallen.⁶² Echter, vanwege de afbakening tot individuele aanbieders (particulieren) blijft deze variant verder onbesproken.



3.2.2 De deeleconomie

De term deeleconomie heeft door de overvloed aan aandacht van media een nieuwe connotatie en wordt vaak verkeerd gebruikt.⁶³ Het is echter geen nieuw fenomeen. Delen is altijd onderdeel geweest van de economie, maar de deeleconomie maakt door de vooruitstrevende technologische ontwikkeling een aanzienlijke groei door. Deeleconomie kan als volgt worden gedefinieerd: “...het fenomeen dat consumenten elkaar gebruik laten maken van hun onbenutte consumptiegoederen, eventueel tegen betaling.”⁶⁴ Drie belangrijke componenten van de deeleconomie zijn C2C-transacties, tijdelijke toegang tot eigendom en onbenutte consumptiegoederen. Transacties in deeleconomie worden tussen particulieren afgesloten. De cliënt krijgt toegang tot eigendom van iemand anders, zonder dat de cliënt op enig moment eigenaar wordt van het goed. Het feit dat een particulier toegang verleent tot zijn eigendom aan iemand anders, betekent dat die particulier het goed op dat moment niet nodig heeft en het derhalve onbenut blijft.⁶⁵ Wellicht kan hierop worden aangevuld dat de particulier meer waarde hecht aan het op dat

⁶² Frenken, K., 2015, op cit.

⁶³ Meelen, T., Frenken, K., ‘UberPop is geen voorbeeld van deeleconomie’, Het Parool, 10-10-2014.

⁶⁴ Frenken, K., 2015, op cit.

⁶⁵ Frenken, K., 2015, op cit.

moment al dan niet tegen betaling toegang verlenen tot zijn eigendom dan het zelf te gebruiken. Een voorbeeld is tijdelijke verhuur van onroerend goed.

De C2C-transacties, de tijdelijke toegang tot het eigendom zonder overdracht daarvan en de onbenutte consumptiegoederen alle drie gezamenlijk maken dat de deeleconomie onderscheiden kan worden van de hiervoor in subparagraaf 3.2.1 genoemde tweedehandseconomie en product-diensteconomie. Immers, bij de tweedehandseconomie vindt er wel een eigendomsoverdracht plaats en bij de product-diensteconomie vinden transacties plaats tussen professionele bedrijven en consumenten. Daarnaast kan de deeleconomie worden onderscheiden van de kluseconomie, omdat bij de kluseconomie consumenten elkaar diensten verlenen. Het verlenen van toegang tot eigendom speelt hierbij een kleine(re) rol.⁶⁶

3.2.3 De kluseconomie

De kluseconomie brengt particulieren bij elkaar waarbij de ene een dienst verleent aan de ander. De dienstverlener deelt niet zozeer zijn eigendom, maar dat eigendom kan wel deel uitmaken van de dienst. Belangrijker is dat in de kluseconomie een beroep op de tijd en arbeid van de dienstverlener wordt gedaan. Te denken valt aan een particulier die met eigen auto taxiritten verzorgt. De cliënt betaalt voor de rit en niet voor het gebruik van de auto, waarover hij op dat moment overigens niet kan beschikken.⁶⁷

3.2.4 Kluseconomie en arbeidsrecht

Nu in kaart is gebracht wat de platformeconomie inhoudt, is het met name voor het onderscheid tussen winst uit onderneming (zzp'er) en loon uit dienstbetrekking (werknemer) van belang om te kenschetsen wat de invloed van de opzet van een platform is op het arbeidsrecht. In dit kader zijn er drie varianten: digitaal prikbord, bemiddelaar en werkgever of opdrachtgever.⁶⁸ Dit is met name van belang in de kluseconomie, aangezien daar de arbeid van de dienstverrichter een grote rol speelt.

Een platform in de vorm van een digitaal prikbord is slechts een verzameling advertenties, waarbij het platform zich inzet om de advertenties inzichtelijk en overzichtelijk te presenteren. Advertenties worden door bedrijven geplaatst die via het platform meer consumenten trachten te bereiken. Het platform bemoeit zich verder niet met de totstandkoming van transacties tussen de adverteerder en de cliënt. Een voorbeeld hiervan is Airbnb. Ten aanzien van het arbeidsrecht ontstaan hier geen problemen, want het

⁶⁶ Frenken, K., van Waes, A., Smink, M., & van Est, R., Eerlijk delen - Waarborgen van publieke belangen in de deeleconomie en de kluseconomie. Den Haag, Rathenau Instituut, 2017.

⁶⁷ Frenken, K., 2017, op cit.

⁶⁸ Bennaars, J.H., 'Is platformwerk een bedreiging of een kans voor het arbeidsrecht? Het antwoord is ja', Arbeidsrecht 2018/28, 3.1 Kwalificatie.

platform en de adverteerder verkeren niet met elkaar in een arbeidsrelatie. Immers, iedere vorm van gezagsverhouding ontbreekt.⁶⁹

Een platform in de vorm van bemiddelaar bemoeit zich actief met de voorwaarden waarop een transactie tussen dienstverrichter en cliënt tot stand komt. Een voorbeeld is Helpling.nl, waarbij een huishouden via Helpling.nl een schoonmaker oproept. Helpling.nl verricht een dienst aan zowel het huishouden als aan de schoonmaker. Ook oefent Helpling.nl invloed uit op de voorwaarden waaronder transacties tot stand komen. In feite functioneert Helpling.nl als arbeidsbemiddelaar. De bemiddelaar biedt hulp bij het zoeken van arbeidskrachten, waarbij totstandkoming van een arbeidsovereenkomst het doel is.⁷⁰ Bij een platform in de vorm van bemiddelaar ontstaat er een arbeidsrelatie tussen het huishouden en de schoonmaker.

Het gaat een stap verder als het platform zelf werkgever of opdrachtgever wordt. Het zijn van werkgever enerzijds of opdrachtgever anderzijds daargelaten, is het voor beide kwalificaties van belang dat het platform een hoge mate van controle uitoefent op de dienstverlening. Deze controle kan zich uiten in het stellen van voorwaarden aan de toegang tot het digitale platform, zoals eisen aan de goederen die in het kader van de dienst worden gebruikt. Tevens moet het platform een grote mate van zeggenschap over de hoogte van de beloning aan de dienstverrichter hebben. Ten slotte stelt het platform de prijs vast die in rekening wordt gebracht aan de consument.⁷¹

3.3 De plaats van Airbnb, Uber en Deliveroo in de platformeconomie

3.3.1 Inleiding

In de subparagrafen 3.3.2, 3.3.3 en 3.3.4 wordt een omschrijving van platformen Airbnb, Uber en Deliveroo gegeven, waarbij wordt aangegeven welke plaats deze platformen in de platformeconomie innemen en om wat voor soort platform het gaat, hetgeen de belastingheffing beïnvloedt.

3.3.2 Airbnb

Airbed & Breakfast (hierna: Airbnb) is een digitaal platform, waarop particulieren een zelfgemaakte advertentie over hun verhuurbare (woon)ruimtes plaatsen. De ruimtes zijn van uiteenlopende aard, zoals woningen, caravans, tenten, etc. Het gaat hierbij met name om kort verblijf. Verhuurders stellen zelf hun tarieven vast en kiezen uit door Airbnb aangeboden regelingen inzake annuleringen.⁷² Consumenten boeken via de website een accommodatie en de betaling en het contact tussen huurder en verhuurder vindt

⁶⁹ Bennaars, J.H., 2018, op cit., 3.1.1 Digitaal prikbord. Zie ook: Rb. Amsterdam 30-12-2016, nr. CV EXPL 15-14 703, ECLI:NL:RBAMS:2016:9040, r.o. 7.

⁷⁰ Bennaars, J.H., 2018, op cit., 3.1.2 Bemiddelaar.

⁷¹ Bennaars, J.H., 2018, op cit., 3.1.3 Werkgever of opdrachtgever.

⁷² Airbnb geeft de verhuurder niet-bindende adviezen over de accommodatie, de verhuur en de tarieven.

plaats via het platform. Airbnb is community-based, hetgeen inhoudt dat slechts huurders en verhuurders met een account op de website gebruik kunnen maken van het platform. Het systeem wordt gebaseerd op wederzijds vertrouwen aangezien het veelal gaat om partijen die elkaar niet kennen. Huurders en verhuurders kunnen na het verblijf een recensie achterlaten, welke voor andere gebruikers van Airbnb inzichtelijk gemaakt. Op deze manier kunnen volgende huurders beter inschatten of de verhuurder nakomt wat hij belooft en heeft de verhuurder de mogelijkheid om te beslissen of hij zijn ruimte aan een geïnteresseerde huurder zal verhuren en andersom.⁷³ Airbnb brengt bij iedere transactie zowel aan de verhuurder als aan de huurder een bedrag in rekening voor de dienst. Verder oefent Airbnb beperkte controle uit over de verhuur.⁷⁴ Ondanks het feit dat Airbnb zich naast de verhuur van (woon)ruimte tevens bezighoudt met ‘ervaringen’, ‘restaurants’, etc., wordt in deze scriptie de aandacht gelegd op de verhuur.

Airbnb kan met betrekking tot de verhuur van (woon)ruimte worden ingedeeld in de deeleconomie. De eigenaar verhuurt zijn ruimte aan derden, zonder dat op enig moment het eigendom wordt overgedragen. Kennelijk hecht de verhuurder op dat moment meer waarde aan verhuur aan derden dan dat hij zelf gebruik maakt van de ruimte of de ruimte zou leeg staan. De ruimte wordt derhalve beter benut door het met een derde te delen of door een derde daaraan toegang te verlenen. De verhuurder zal dikwijls zelf de schoonmaak verzorgen en daar wellicht een vergoeding voor bedingen. Hier kan gesproken worden van een dienst die tevens in de kluseconomie geplaatst kan worden. Echter, de schoonmaakdienst is dermate inherent aan het delen van het verhuurde object dat de schoonmaakdienst als een klein(er) onderdeel van de verhuur kan worden beschouwd. Het hoofddoel is immers dat de consument een ruimte huurt.

Tevens kan Airbnb voor wat betreft de verhuur worden aangemerkt als een digitaal prikbord. Het digitale platform omvat namelijk niet veel meer dan een website waar advertenties van verhuurders op worden geplaatst en Airbnb bezigt zich met name met het inzichtelijk en overzichtelijk maken van deze advertenties. Daarbij bemoeit Airbnb zich verder weinig met de voorwaarden waarop een transactie tot stand komt. Er ontstaat er geen arbeidsverhouding tussen verhuurder en huurder of Airbnb en verhuurder.

3.3.3 Uber

Uber is een digitaal platform dat onder meer personenvervoersdiensten verzorgt.⁷⁵ Daarnaast verricht het andere diensten, maar in deze scriptie wordt enkel op personenvervoer ingegaan. Particuliere chauffeurs en cliënten hebben een account op het platform. Consumenten geven op de applicatie aan waar ze naartoe

⁷³ Ten overvloede heeft de verhuurder tevens de mogelijkheid om standaard iedere reserveringsaanvraag te accepteren.

⁷⁴ Airbnb, Algemene voorwaarden en About us: respectievelijk <https://www.airbnb.nl/help/topic/250/terms---policies> en <https://press.airbnb.com/about-us/>. Geraadpleegd op 19-12-2018.

⁷⁵ HvJ EU 10 april 2018, ECLI:EU:C:2018:221 (C-320/16) (*Uber France SAS*), r.o. 18-22 en HvJ EU 20 december 2017, ECLI:EU:C:2017:981 (C-434/15) (*Asociación Profesional Elite Taxi/Uber Systems Spain SL*), r.o. 34-40.

willen en Uber stelt een chauffeur voor die in de buurt is, met vermelding van de te verwachten prijs. Nadat de consument accepteert, roept Uber de chauffeur op om de dienst te verrichten en heeft de chauffeur de keuze de opdracht al dan niet aan te nemen. De betaling vindt plaats via het platform. Deze dienstverrichting neemt haar plaats in de kluseconomie. De consument doet een beroep op de tijd en arbeid van de chauffeur. De chauffeur deelt weliswaar zijn voertuig tijdens de rit, maar de consument heeft er geen beschikking over. De hoofddienst is het vervoer en niet toegang tot de auto.⁷⁶

Uber bemoeit zich met de voorwaarden onder welke de vervoersdienst tot stand komt. Uber bepaalt op basis van algoritmen de ritprijs die aan de consument in rekening wordt gebracht en de vergoeding voor de chauffeur. Daarbij wordt een chauffeur (additioneel) beloond voor het rijden van veel ritten.⁷⁷ Dit betekent dat Uber een werkgever of opdrachtgever is. Als Uber de werkgever is, dan is de chauffeur werknemer. Als Uber een opdrachtgever is, dan zal de chauffeur veeleer kwalificeren als zzp'er.

Ter afbakening wordt er in het vervolg met Uber de variant UberX bedoeld, welke de legale opvolger is van UberPop. Bij het illegale en reeds opgeheven UberPop verrichtten particulieren zonder geldige taxivergunning personenvervoersdiensten. Dit was in strijd met de Wet Personenvervoer 2000. UberX stelt de eis dat de chauffeur aan alle wettelijke vereisten voldoet.⁷⁸

3.3.4 Deliveroo

Deliveroo is een digitaal platform met advertenties van onafhankelijke restaurants. Consumenten kunnen via Deliveroo eten bestellen. Vervolgens wordt op basis van algoritmen een koerier opgeroepen om de bestelling bij het restaurant op te halen en bij de cliënt af te leveren. De bezorger heeft de mogelijkheid een bestelling te weigeren. De betaling verloopt via het platform. Net zoals bij Uber wordt er zodra een koerier een bestelling heeft geaccepteerd, een beroep op zijn arbeid en tijd gedaan. Deze vorm van dienstverlening past derhalve in de kluseconomie.⁷⁹

Deliveroo oefent grote invloed uit op vele aspecten van de dienstverrichting. Zo bepaalt het platform wat voor vergoeding de koerier ontvangt voor iedere bezorging. Tevens legt Deliveroo voorschriften op het gebied van veiligheid op. Het bedrijfsmodel is zodanig ingericht dat er bij iedere bestelling een dienst wordt verricht door de koerier. In de Zaak-Deliveroo is geconcludeerd dat er tussen het platform en de bezorger geen dienstbetrekking bestaat, maar een overeenkomst van opdracht. Echter, begin 2019 heeft de

⁷⁶ Frenken, K., 2015, op cit.

⁷⁷ Conclusie A-G Szpunar 11 mei 2017 (ECLI:EU:C:2017:364), r.o. 39 tot en met 51. Zie ook: Bennaars, J.H., 2018, op cit., 3.1.3 Werkgever of opdrachtgever.

⁷⁸ van Waes, 2017, op cit. Zie ook: College van Beroep voor het bedrijfsleven 21-09-2017, NJB 2017/1878, nr. 15/293, 15/737, 17/419, ECLI:NL:CBB:2017:312, r.o. 2.1 en conclusie.

⁷⁹ Ktr. Amsterdam 23-07-2018, nr. 6622665 CV EXPL 18-2673, ECLI:NL:RBAMS:2018:5183, V-N 2018/41.3: Zaak-Deliveroo: Geen arbeidsovereenkomst voor flexibele maaltijdbezorger.

kantonrechter Amsterdam geoordeeld dat er sprake is van een dienstbetrekking.⁸⁰ Derhalve past Deliveroo binnen de groep werkgever of opdrachtgever (in dit geval dus werknemer en bezorgers werknemers).

3.4 Inkomstenbelasting en loonbelasting in de platformeconomie

3.4.1 Inleiding

In deze paragraaf worden de activiteiten van de platformwerkers van Airbnb, Uber en Deliveroo aan de IB en LB worden getoetst. Om in de IB toe te komen aan belastingheffing in box 1 moet er sprake zijn van een bron van inkomen (paragraaf 2.1) en om toe te komen aan belastingheffing in box 3 moet er sprake zijn van normaal vermogensbeheer (paragraaf 2.2.2 en 2.2.4). Voor de LB moet de aanwezigheid van een dienstbetrekking worden geconstateerd (subparagraaf 2.2.3).

3.4.2 Belastbare winst uit onderneming

3.4.2.1 Airbnb

Een particulier treedt buiten zijn persoonlijke sfeer door zijn woning beschikbaar te stellen aan derden. Er wordt dus aan het economische verkeer deelgenomen. Verder ontvangt de particulier een voordeel in de vorm van huur. Gezien de transacties niet louter speculatief zijn en er aangenomen kan worden dat de verhuur buiten de privésfeer plaatsvindt, moeten de activiteiten slechts niet voorzienbaar verliesgevend blijven. Is dat het geval, dan kan worden gesteld dat er een voordeel wordt beoogd en dat het voordeel redelijkerwijs te verwachten is. Er is dan sprake van een bron van inkomen en het inkomen daaruit wordt belast in box 1.

Gelet op het bovenstaande zou verhuur van onroerend goed snel worden aangemerkt als een bron van inkomen. Dit ligt echter niet in lijn met doel en strekking van de wet. Er moet met betrekking tot verhuur van onroerend goed worden bepaald of er sprake is van meer dan normaal vermogensbeheer. Het antwoord op deze vraag hangt af van de aard van de door de belastingplichtige verrichte arbeid.

In een arrest heeft de Hoge Raad beslist wanneer de verhuur van onroerend goed wordt aangemerkt als bron van inkomen in box 1. “...in een geval als het onderhavige is van normaal vermogensbeheer geen sprake, indien het rendabel maken van de onroerende zaken mede geschiedt door middel van arbeid welke de eigenaar van de onroerende zaken verricht en deze arbeid naar haar aard en omvang onmiskenbaar ten doel heeft het behalen van voordelen uit de onroerende zaken, welke het bij normaal

⁸⁰ Ktr. Amsterdam 23-07-2018, nr. 6622665 CV EXPL 18-2673, ECLI:NL:RBAMS:2018:5183, V-N 2018/41.3: Zaak-Deliveroo: Geen arbeidsovereenkomst voor flexibele maaltijdbezorger en Ktr. Amsterdam 15-01-2019, nr. 7044576 CV EXPL 18-14763, ECLI:NL:RBAMS:2019:198.

*vermogensbeheer opkomende rendement te boven gaan.*⁸¹ Het met de arbeid beoogde voordeel moet derhalve meer omvatten dan bij normaal vermogensbeheer kan worden verwacht.

De belastingplichtige moet – in andere woorden – met het verrichten van de arbeid het doel hebben het rendement te verhogen. Dit kan door een hogere omzet te genereren en door kosten te beperken, bijvoorbeeld het aanbieden van met de verhuur samenhangende diensten.⁸² In het onderhavige arrest verhuurde belastingplichtige studentenkamers en verrichtte daarnaast diensten voor de huurders, waaronder het schoonhouden van gemeenschappelijke ruimten, onderhoudswerkzaamheden, administratieve werkzaamheden en het incidenteel tegen vergoeding ter beschikking stellen van gereedschappen. Tevens inde de verhuurder huurtermijnen en hield hij een administratie bij. Deze werkzaamheden waren erop gericht om de omzet te verhogen en de kosten te verlagen, waarmee (voldoende) meerwaarde werd gecreëerd om de activiteiten aan te kunnen merken als een onderneming.

Uit een latere uitspraak van het Hof Arnhem bleek dat enkel het innen van huurtermijnen, het oplossen van problemen met de huurders en het schoonhouden van enkele gemeenschappelijke ruimtes niet voldoende omvat om te kunnen worden aangemerkt als arbeid die naar haar aard en omvang onmiskenbaar ten doel heeft het behalen van voordelen, welke het bij normaal vermogensbeheer opkomende rendement te boven gaan.⁸³ Met andere woorden: er werd niet voldoende meerwaarde gecreëerd om te kunnen spreken van een nettorendement verhogende arbeid.

Nu meen ik dat dit bij Airbnb anders kan liggen. In de uitspraak van het Hof ging het om verhuur op lange termijn. Activiteiten ter zake van Airbnb kunnen – afhankelijk van de frequentie – dynamischer van aard zijn. Huurtermijnen zijn doorgaans korter, waardoor de belastingplichtige meer cliënten kan ontvangen. De belastingplichtige en de huurder stemmen bij iedere verhuuractiviteit verschillende zaken met elkaar af, bijvoorbeeld omtrent check-in en check-out. Tevens kan de belastingplichtige zich verdiepen in de omgeving van het verhuurde object en tips meegeven om het verblijf in die omgeving aangenamer te maken. Er kan tegen vergoeding een ontbijt worden geserveerd en na vertrek van de gasten wordt er schoongemaakt en linnengoed gewassen. Dit zijn werkzaamheden die bij iedere verhuursessie opnieuw terugkomen, hetgeen meerdere malen per week kan voorkomen.

Hoe meer van dit soort werkzaamheden – mogelijk in combinatie met onderhoud – in verhouding tot de omvang van de vastgoedportefeuille door de belastingplichtige zelf worden uitgevoerd, hoe aannemelijker het is dat de arbeid als meer dan normaal vermogensbeheer kwalificeert. Een belastingplichtige met een

⁸¹ HR 17-08-1994, nr. 29 755, BNB 1994/319, ECLI:NL:HR:1994:ZC5731, r.o. 3.4.

⁸² Van Dijck, Noot bij HR 17-08-1994, nr. 29 755, BNB 1994/319, ECLI:NL:HR:1994:ZC5731.

⁸³ Hof Arnhem 22-08-1997, nr. 0821, V-N 1997/4707, ECLI:NL:GHARN:1997:AA1196, r.o. 3.4.

enkel te verhuren object kan met weinig extra arbeid sneller voldoen aan het meerwaardecriterium dan een belastingplichtige met een uitgebreider vastgoedportefeuille. Echter, per geval moet worden beoordeeld of het doel van de additionele werkzaamheden ligt in het verhogen van het nettorendement.⁸⁴

Deze werkzaamheden kunnen bewerkstelligen er sprake is van meer dan normaal vermogensbeheer. De verhoogde omzet kan immers leiden tot een hoger rendement.⁸⁵ Tevens kunnen de werkzaamheden zijn gericht op het verlagen van kosten door bijvoorbeeld onderhoud, schoonmaak en dergelijke zelf te doen. Bovendien kan extra aandacht geschonken aan de verhuuractiviteit de huurder motiveren om een goede recensie te plaatsen, hetgeen de kans op toekomstige huurders vergroot. Ook stellen goede recensies de belastingplichtige in staat om in de toekomst een hogere prijs te vragen. Indien de werkzaamheden hierop zijn gericht, kan er derhalve – afhankelijk van de situatie – worden gesproken van arbeid die naar haar aard en omvang onmiskenbaar ten doel heeft het behalen van voordelen uit de onroerende zaken, welke het bij normaal vermogensbeheer opkomende rendement te boven gaan.

Wordt er op basis van het bovenstaande vastgesteld dat van meer dan normaal vermogensbeheer sprake is, dan is er een bron van inkomen. Voor winst uit onderneming moet aan het duurzaamheidscriterium worden voldaan. Reeds bij aanvang van de verhuuractiviteiten moet de belastingplichtige de intentie hebben om meer dan incidenteel te verhuren. Oftewel de verhuuractiviteit moet niet kortstondig (ze moeten frequent zijn) van aard zijn, anders wordt er niet toegekomen aan winst uit onderneming en zal er veeleer sprake zijn van resultaat uit overige werkzaamheden.

Ik noem twee rechtszaken met betrekking tot ondernemerschap bij een B&B. De eerste betreft een uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch. Belastingplichtige exploiteert een B&B in de eigen woning waarbij een kamer met badkamer en een volledig ingericht appartement worden verhuurd. De gasten hebben de mogelijkheid om een door belastingplichtige verzorgd ontbijt te nuttigen. Hof 's-Hertogenbosch acht het niet aannemelijk dat belastingplichtige zelf gebruik maakt van de ruimtes wanneer er geen gasten zijn.⁸⁶ Ondanks dat het ondernemerschap in deze casus niet ter discussie stond, wordt in de feiten weergegeven hoe aan de duurzaamheid wordt voldaan: de bestemming van de ruimtes voor exploitatie van een B&B.

De tweede zaak betreft een arrest van de Hoge Raad. Belanghebbende kocht een onroerende zaak met de intentie daarin te gaan wonen en een B&B te gaan exploiteren. In verband met een verbouwing werd een lening aangetrokken. De verbouwing zag mede op het geschikt maken van het pand voor de B&B. Een deel van de lening moest derhalve aan de B&B worden toegerekend bij de beoordeling of er objectief

⁸⁴ Rozendal, A., 'Vastgoedexploitatie in de inkomstenbelasting', NTFR 2015/3, p. 4.

⁸⁵ Door het vragen van een vergoeding voor de schoonmaak/het in orde brengen van het te verhuren object, het serveren van ontbijt, etc.

⁸⁶ Hof 's-Hertogenbosch, 13-10-2016, nr. 15/00753 en 15/00754, ECLI:NL:GHSHE:2016:4603, r.o. 2.2 en 4.10.

bezien een voordeel kan worden verwacht. Met het in aanmerking nemen van de rentelasten ontstond er een negatief resultaat, waardoor van een objectieve voordeelverwachting geen sprake kan zijn.⁸⁷

Financieringslasten hoeven enkel in aanmerking genomen te worden bij de beoordeling of er sprake is van winst uit onderneming. Resultaat uit overige werkzaamheden is in het onderhavige geval mogelijk.⁸⁸

3.4.2.2 Uber

Een Uber chauffeur treedt buiten zijn persoonlijke sfeer, want hij concurreert met andere chauffeurs. Daardoor neemt hij deel aan het economische verkeer. De chauffeur wordt voor de dienst betaald en hij ontvangt daarmee een voordeel. Gezien de diensten buiten de privésfeer plaatshebben en de transacties niet louter speculatief zijn, moeten de werkzaamheden niet voorzienbaar verliesgevend blijven, wil er sprake zijn van een bron van inkomen.

Indien de diensten van de chauffeur kunnen worden aangemerkt als duurzame organisatie van kapitaal en arbeid die door deelname aan het economische verkeer een winstoogmerk probeert te realiseren, is er sprake van winst uit onderneming. Volgens vaste jurisprudentie is er al snel een organisatie van kapitaal en arbeid voldaan. Immers, de chauffeur rijdt in een auto en verricht arbeid. Bovendien heeft hij een vergunning nodig. Aan duurzaamheid wordt voldaan als de chauffeur bij aanvang van de activiteiten de intentie heeft om gedurende een lange periode de activiteiten met regelmaat te verrichten. Aannemende dat er wordt voldaan aan deelname aan het economische verkeer en aan het voordeelcriterium, kan er sprake zijn van winst uit onderneming. De chauffeur die deze onderneming voor zijn rekening en risico drijft en tevens wordt verbonden voor verbintenissen betreffende deze onderneming, is ondernemer. Echter, het is ook mogelijk dat de activiteiten van de Uber chauffeur kunnen worden aangemerkt als resultaat uit overige werkzaamheden (subparagraaf 3.4.4.2)

Uber chauffeurs worden momenteel als zzp'ers behandeld. Echter, gelet op de feiten en omstandigheden en de opvolger van de Wet DBA zijn er argumenten om Uber chauffeurs als werknemers te zien. Zie hiervoor hoofdstukken 4 en 5.

3.4.2.3 Deliveroo

Zoals reeds vastgelegd in subparagraaf 3.3.4 staan koeriers in dienstbetrekking tot Deliveroo. Echter, in 2018 oordeelde de kantonrechter Amsterdam dat Deliveroo koeriers zzp'ers waren. In deze subparagraaf worden de overwegingen voor de kwalificatie tot zzp'er kort behandeld.

⁸⁷ HR 14-11-2014, nr. 01 800, BNB 2015/17, ECLI:NL:HR:2014:3209, r.o. 2.2 en 2.3.

⁸⁸ Zie ook subparagraaf 2.2.4.

Samengevat zagen de feiten voor de zaak-Deliveroo 2018 er als volgt uit. In 2016 trad de koerier in een arbeidsovereenkomst met Deliveroo. De overeenkomst is in 2017 overgegaan in een overeenkomst van opdracht. Partijen beoogden de dienstbetrekking niet meer van toepassing te laten zijn. De koerier diende voorts zelf voor benodigde materialen en het vervoersmiddel te zorgen. De koerier kreeg een all-in vergoeding per bezorging en moest zelf instaan voor iedere vorm van verzekering en mogelijke andere kosten. De koerier was niet verplicht om te werken, zelfs als hij was ingeroosterd. Hij had de vrijheid om aan hem aangeboden bezorgingen te weigeren. Hij had het recht zich te laten vervangen door derden om zijn werkzaamheden te doen, onder nadere eisen van Deliveroo. Ten slotte kregen koeriers die naar het oordeel van Deliveroo goed presteerden voorrang op opdrachten (priority access).⁸⁹

Kantonrechter Amsterdam had meerdere overwegingen om te concluderen tot een overeenkomst van opdracht en niet tot een dienstbetrekking. Ten eerste was de koerier zich bewust van het voornemen van Deliveroo de dienstbetrekking te doen overgaan in een overeenkomst van opdracht. Priority access geeft een mogelijkheid tot controle, maar de kantonrechter achtte dit onvoldoende voor een gezagsverhouding. Een opdrachtgever kan de opdrachtnemer onder een overeenkomst van opdracht ook aanwijzingen geven, maar dit leidt niet per se tot een arbeidsovereenkomst. Koeriers hoeven niet kenbaar te maken dat ze namens Deliveroo bezorgen. Het feit dat Deliveroo eist dat een koerier instructievideo's bekijkt alvorens hij bezorgt, doet niet af aan het recht van een koerier zich door een derde te laten vervangen. Voorts is het feit dat Deliveroo eenzijdig de vergoedingen bepaalt en de koerier geen onderhandelingsruimte laat een gevolg van marktwerking in dit specifieke segment. De machtsverhouding ligt ook bij zelfstandigen meer bij de opdrachtgever. Ten slotte werkte de koerier gemiddeld minder dan twintig uren per maand, hetgeen niet voldoende is voor een vermoeden tot arbeidsovereenkomst.⁹⁰

Ondanks het feit dat er in deze casus werd geoordeeld dat belanghebbende geen werknemer was, kan er niet zonder meer vanuit worden gegaan dat hij als ondernemer kwalificeerde. Dit werd weliswaar contractueel gesteld, maar alvorens tot die conclusie te komen, moet op basis van de feiten en omstandigheden vast komen te staan er sprake is van een onderneming en een ondernemer (subparagraaf 2.2.2). Het was derhalve ook mogelijk dat de inkomsten van de bezorger kwalificeerden als resultaat uit overige werkzaamheden.

⁸⁹ Ktr. Amsterdam 23-07-2018, nr. 6622665 CV EXPL 18-2673, ECLI:NL:RBAMS:2018:5183, V-N 2018/41.3: Zaak-Deliveroo: Geen arbeidsovereenkomst voor flexibele maaltijdbezorger, r.o. 1.1 tot en met 1.16.

⁹⁰ Ktr. Amsterdam 23-07-2018, op cit., r.o. 2 tot en met Conclusie.

3.4.3 Belastbaar loon uit dienstbetrekking (Deliveroo)

3.4.3.1 Inleiding

Deliveroo is nogmaals voor de kantonrechter Amsterdam gesleept, maar nu door de Federatie Nederlandse Vakbeweging (hierna: FNV).⁹¹ In het kort zagen de feiten er als volgt uit. In 2015 heeft Deliveroo bezorgers op basis van een arbeidsovereenkomst in dienst genomen en Deliveroo betaalde per uur. De werknemer werd verplicht tot minimaal twee shifts per week. Drie keer geen gehoor leidde tot ontslag. Hij moest werken in Deliveroo-kleding en met een Deliveroo-maaltijdbbox. Per februari 2018 ging het arbeidscontract over in overeenkomst van opdracht, waarbij per afgeleverde bezorging werd betaald. Bezorgers konden op ieder moment opzeggen en Deliveroo binnen een week. Met de self-service booking tool kon de bezorger shifts boeken, maar dit was niet noodzakelijk. De bezorger kon een bestelling altijd weigeren. Voordat iemand aan de slag ging als koerier, moest diegene instructiefilms hebben gezien. Bezorgers konden zich door derden laten vervangen, met voorafgaande toestemming van Deliveroo.⁹² Hierna wordt de inhoud van de uitspraak besproken.

3.4.3.2 Vordering en verweer⁹³

FNV eiste dat de rechtsverhouding tussen Deliveroo en koeriers als arbeidsovereenkomst werd aangemerkt. FNV motiveerde dat de partnerovereenkomst niet wezenlijk anders was dan de arbeidsovereenkomst, met name op het gebied van de gezagsrelatie en de beloning. De mogelijkheid van vervanging was er al onder de arbeidsovereenkomst en had onder de partnerovereenkomst geen waarde door het recht bestellingen te weigeren. Er kon geen sprake zijn van een overeenkomst van opdracht aangezien art. 7:400 BW het vervoer van zaken uitsluit. Deliveroo verweerde door te stellen dat de bedoeling van partijen, de overeenkomst van opdracht en de feitelijke uitvoering daarvan teweegbrachten dat er geen gezagsverhouding was en evenmin een verplichting tot het verrichten van arbeid. In geschil was of de rechtsverhouding kwalificeerde als arbeidsovereenkomst of als overeenkomst van opdracht.

3.4.3.3 Voorafgaande overwegingen⁹⁴

Er wordt geoordeeld of de rechtsverhouding dusdanig is veranderd, dat er niet meer wordt voldaan aan de elementen van een arbeidsovereenkomst. Hoe meer over een contract wordt onderhandeld, hoe meer waarde wordt gehecht aan hetgeen partijen voor ogen stond. Er is echter sprake van een eenzijdig door Deliveroo opgesteld standaardcontract wat niet onderhandelbaar is. Er kan derhalve geen belang worden

⁹¹ Ktr. Amsterdam 15-01-2019, nr. 7044576 CV EXPL 18-14763, ECLI:NL:RBAMS:2019:198.

⁹² Ktr. Amsterdam 15-01-2019, op cit., r.o. 1.1 tot en met 1.10.

⁹³ Ktr. Amsterdam 15-01-2019, op cit., r.o. 2 tot en met 17.

⁹⁴ Ktr. Amsterdam 15-01-2019, op cit., r.o. 20 tot en met 26.

gehecht aan hetgeen partijen bij de totstandkoming van de overeenkomst voor ogen stond. Het arbeidsrecht en de daarachter liggende beschermingsgedachte is dermate dwingend dat partijen niet zonder meer kunnen beslissen hiervan af te wijken. Naar het oordeel van de kantonrechter gaat het om werk dat tot de kern van het bedrijf behoort. Het grootste deel van het personeel werkt als koerier. De naam ‘Deliveroo’ spreekt boekdelen. Om te oordelen of er sprake is van een arbeidsovereenkomst is in de onderhavige casus van belang of de grote vrijheid van de koeriers, de mogelijkheid het werk door derden te laten doen en het recht om bestellingen niet aan te nemen een arbeidsovereenkomst in de weg staat.

3.4.3.4 De verplichting om arbeid te verrichten⁹⁵

De plicht om arbeid te verrichten ontstaat voor de koerier pas wanneer hij een bestelling accepteert. De vraag is echter of hij daadwerkelijk vrij is in de keuze wanneer hij werkt en of hij zonder consequenties bestellingen kan weigeren. Het toewijzingssysteem kiest koeriers die zijn ingelogd. Door shifts te reserveren maakt de koerier meer kans om te werken. Dit impliceert dat het voor de bezorger van belang is shifts te reserveren en extra inlogfaciliteiten te verkrijgen door goed te presteren. De vrijheid om zelf te bepalen wanneer er wordt gewerkt is derhalve niet zo groot als door Deliveroo wordt geschetst. Tevens kan Deliveroo individuele prestaties van koeriers meewegen bij de beslissing toegang tot shifts te geven. Dit in combinatie met de betaling per bezorging stimuleert een koerier zoveel en zo goed mogelijk te presteren. De kantonrechter acht niet van belang dat op herhaaldelijk weigeren geen ontslag meer volgt. De eenvoudige manier waarop de huidige overeenkomst kan worden beëindigd en de mogelijkheid geen bestellingen meer toe te wijzen, doet de kantonrechter oordelen dat er op dit punt geen sprake is van een wezenlijke verandering. De vrijheid om bestellingen te weigeren is derhalve minder groot dan het lijkt.

3.4.3.5 De mogelijkheid van vervanging⁹⁶

De mogelijkheid tot vervanging is vrijwel inhoudsloos. Er ontstaat immers pas een verplichting arbeid te verrichten op het moment dat een bestelling wordt geaccepteerd. Door de korte tijd waarin de maaltijd moet worden bezorgd kan er geen ruimte bestaan om van deze vervanging gebruik te maken. Bovendien moet een vervanger worden goedgekeurd door Deliveroo. Dit ligt anders wanneer een koerier voor een geboekte shift verhinderd is, maar dan is de behoefte van vervanging slechts te verklaren als het nadelig is voor de koerier de geboekte shift niet te volbrengen. Dit kan door daling in het ranking systeem of door mogelijk verlies van bonusbeloningen. Beide redenen impliceren een gezagsverhouding. Bovendien geeft art. 7:659 lid 1 BW een werknemer ook de ruimte zich door een derde te laten vervangen met

⁹⁵ Ktr. Amsterdam 15-01-2019, op cit., r.o. 29 tot en met 36.

⁹⁶ Ktr. Amsterdam 15-01-2019, op cit., r.o. 38 tot en met 40.

toestemming van de werkgever. De mogelijkheid van vervanging is in de onderhavige casus derhalve geen indicatie voor een overeenkomst van opdracht.

3.4.5.6 De beloning⁹⁷

Het gewijzigde vergoedingssysteem leidt niet zonder meer tot de conclusie dat er geen sprake meer is van loon in de zin van art. 7:610 TW als vergoeding voor verrichte arbeid, ondanks dat het loon per prestatie wisselt. Bovendien is er geen onderhandelingsruimte over het tarief.

3.4.5.7 Materialen⁹⁸

De koerier is verplicht een maaltijdbox te gebruiken welke voldoet aan nadere eisen en eigen materieel aan te schaffen. De box hoeft niet van Deliveroo te zijn, maar de Deliveroo verkoopt deze met korting. Het ligt voor de hand dat de koerier hiervan gebruik maakt, waardoor hij niet als zelfstandige naar derden en naar de cliënt naar buiten treedt. Wat dat betreft is dit niet anders dan tijdens de arbeidsovereenkomst.

3.4.5.7 Overige rechten en verplichtingen en zelfstandigheid in de uitoefening van een bedrijf⁹⁹

Overige rechten en plichten betreffen aanwijzingen ten aanzien van uitvoering van het werk en het gedrag van de bezorger. Het GPS-systeem biedt de mogelijkheid het gedrag van de bezorger te controleren. Tevens is Deliveroo bevoegd om nadere regels te stellen die verder gaan dan wettelijke verplichtingen. De koerier is verplicht om voldoende verzekerd te zijn. Ondanks de partnerovereenkomst is er nog sprake van een ruime instructiebevoegdheid. Het betreft eenvoudig en ongeschoold standaardwerk, waarvoor andere aanwijzingen dan reeds gegeven moeilijk denkbaar zijn. Er staan in de overeenkomst geen aspecten die uitdrukkelijk wijzen op zelfstandig ondernemerschap van de koeriers.

3.4.5.9 Conclusie¹⁰⁰

De kantonrechter velt het oordeel dat de aard van de werkzaamheden en de partnerovereenkomst niet wezenlijk anders is dan onder de arbeidsovereenkomst. De koeriers staan derhalve nog steeds in dienstbetrekking tot Deliveroo, ondanks de van dit oordeel afwijkende afspraken tussen partijen. Er is derhalve sprake van belastbaar loon uit dienstbetrekking en niet van winst uit onderneming. Aan de beoordeling of er sprake is van inkomsten uit overige werkzaamheden wordt dan niet meer toegekomen.

⁹⁷ Ktr. Amsterdam 15-01-2019, op cit., r.o. 44.

⁹⁸ Ktr. Amsterdam 15-01-2019, op cit., r.o. 46 en 47.

⁹⁹ Ktr. Amsterdam 15-01-2019, op cit., r.o. 48 tot en met 53.

¹⁰⁰ Ktr. Amsterdam 15-01-2019, op cit., r.o. 54.

3.4.4 Belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden

3.4.4.1 Airbnb

Om inkomsten uit Airbnb als belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden in de IB te kunnen betrekken, moet eerst de bron van inkomen worden vastgesteld. In subparagraaf 3.4.2.1 is de aanwezigheid van deze bron reeds vastgesteld. Verder moet – zoals in subparagraaf 2.2.4 bepaald – vast komen te staan dat deze inkomsten niet als belastbare winst uit onderneming en ook niet als belastbaar loon uit dienstbetrekking kwalificeren. De activiteiten moeten derhalve niet van duurzame aard zijn, hetgeen wijst op een meer incidentele verhuuractiviteit. Bepalend voor de duurzaamheid is de intentie van de belastingplichtige. Tevens moet er minder risico worden gelopen dan bij ondernemerschap het geval zou zijn. Er kan beargumenteerd worden dat minder verhuuractiviteiten minder risico met zich meebrengen aangezien de belastingplichtige zijn eigendom ter beschikking stelt aan minder onbekende mensen. Aangezien in subparagraaf 3.3.2 is vastgesteld dat Airbnb een digitaal prikbord is, is een arbeidsverhouding moeilijk denkbaar in deze situatie.

De inkomsten moeten evenmin als belastbaar inkomen uit sparen en beleggen worden gekwalificeerd. Dit brengt mee dat de arbeid van dusdanige kwaliteit moet zijn, dat deze een waardevermeerdering realiseert bijvoorbeeld door een hoger rendement over het onroerend goed. Het gaat derhalve om meer dan normaal vermogensbeheer. De arbeid moet dan ingevolge subparagraaf 3.4.2.1 onmiskenbaar ten doel hebben het rendement bij normaal vermogensbeheer te boven te gaan. Dit is al denkbaar wanneer de verhuurder zelf de schoonmaak verricht en hier een vergoeding voor vraagt van de huurder(s). Verder zou de verhuurder het rendement met additionele diensten kunnen verhogen door bijvoorbeeld tegen vergoeding activiteiten en/of diensten voor de huurder(s) te organiseren, zoals een wijnproeverij of een ontbijt. Het is echter de vraag in hoeverre het rendement door deze activiteiten en/of diensten wordt verhoogd, gezien het feit dat het moet gaan om incidentele verhuur. Bij ondernemerschap is er nog het element van (positieve) recensies, welke op de lange termijn de verhuurder in staat stellen een hogere prijs te vragen voor bewezen kwaliteit. De duurzaamheid ontbreekt echter bij resultaat uit overige werkzaamheden. De host heeft niet de intentie om meer dan incidenteel te verhuren. Er moet bij Airbnb naar de aard van de activiteiten en de overige omstandigheden per geval worden beoordeeld of er sprake kan zijn van belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden.

3.4.4.2 Uber

In subparagraaf 3.4.2.2 is aanwezigheid van een bron van inkomen ten aanzien van de activiteiten van een Uber chauffeur reeds vastgesteld. Indien de activiteiten duurzaamheid en ondernemersrisico ontberen, kan er geen sprake zijn van een ondernemer voor de IB. Het moet derhalve gaan om incidentele diensten,

waarbij de chauffeur niet de intentie heeft om meer dan incidenteel te presteren. Tevens moet er geen sprake zijn van een dienstbetrekking, hetgeen evenwel mogelijk is, aangezien Uber een digitaal platform is in de vorm van een werkgever of opdrachtgever. Ondanks dat er over de kwalificatie van Uber als werkgever of opdrachtgever nog geen knoop is doorgehakt, zijn er veel aanwijzingen dat Uber een werkgever is.¹⁰¹ Is dit niet het geval, dan is een kwalificatie van de inkomsten tot resultaat uit overige werkzaamheden mogelijk, zij het van kortstondige aard, bijvoorbeeld tussen twee banen bij taxibedrijven.

3.4.5 Belastbare inkomsten uit eigen woning (Airbnb)

Om inkomsten uit Airbnb aan te kunnen merken als belastbare inkomsten uit eigen woning, dient er sprake te zijn van het eigen woningregime op grond van art. 3.111 Wet IB 2001.¹⁰² De woning staat de belastingplichtige anders dan tijdelijk (oftewel duurzaam) als hoofdverblijf ter beschikking. Tevens verhuurt de belastingplichtige de gehele eigen woning wanneer hij zelf niet aanwezig is. Of hij verhuurt een deel wanneer hij wel aanwezig is. Belangrijk is dat de tijdelijke verhuur niet teweegbrengt dat de woning het karakter van hoofdverblijf verliest. Anders is de eigen woningregeling niet meer van toepassing en zullen de inkomsten onder een andere bron van inkomen in box 1 of als inkomen uit sparen en beleggen in box 3 worden belast. Of een woning fungeert als hoofdverblijf wordt beoordeeld aan de hand van het feitelijke gebruik.¹⁰³ Als (een deel van) de eigen woning tijdelijk aan een derde wordt verhuurd, verliest (dat deel van) de woning feitelijk de hoedanigheid van hoofdverblijf.

Art. 3.111, lid 7, Wet IB 2001 voorkomt dat tijdelijke terbeschikkingstelling van de woning aan derden het karakter van hoofdverblijf aan de woning ontnemt. Dit maakt het mogelijk om via Airbnb inkomsten uit eigen woning te genereren. Het gaat erom dat de bestemming van (een deel van) de eigen woning niet verandert door de verhuur. Is er sprake van een eigen woning op grond van art. 3.111, lid 2, 3 of 6, Wet IB 2001, dan verliest de eigen woning het karakter van hoofdverblijf door tijdelijke terbeschikkingstelling.¹⁰⁴ Als voorwaarde voor deze leden geldt dat sprake moet zijn van leegstand.

Op grond van art. 3.110, jo. 3.113 Wet IB 2001 verhogen verhuurinkomsten ter zake van de verhuur van de eigen woning de voordelen uit eigen woning. De verhuurinkomsten worden verminderd met de met verhuur samenhangende kosten. Het saldo wordt voor 70% als voordeel uit eigen woning in aanmerking genomen. Het moet bij tijdelijke verhuur evenwel gaan om verhuur van de gehele eigen woning. In een recente uitspraak van Rechtbank Noord-Holland werd dit geoordeeld ten aanzien van een huishouden dat

¹⁰¹ Zie hoofdstuk 4 en 6.

¹⁰² Zie subparagraaf 2.2.4.

¹⁰³ Van den Berg, J.E., Hoepelman, E.G., 'De eigen woning', 5^e druk, Kluwer, Deventer, 2018, subparagraaf: 2.3.1.2 Het gebruik.

¹⁰⁴ Lid 2: leegstand bij verkoop. Lid 3: in aanbouw of leegstand met de bestemming om in een van de daaropvolgende drie jaren als eigen woning in gebruik te worden genomen. Lid 6: leegstand bij uitzending.

een aanhorigheid van de eigen woning via Airbnb verhuurde. De aanhorigheid maakt deel uit van de eigen woning, maar met verhuur van de aanhorigheid wordt niet de gehele eigen woning verhuurd. Het voordeel kan in casu geen voordeel uit eigen woning vormen.¹⁰⁵ De inkomsten blijven feitelijk onbelast.

Verder kent de IB een kamerverhuurvrijstelling in art. 3.114 Wet IB 2001. Dit geeft een belastingplichtige de mogelijkheid om voor anders dan voor korte duur een deel van de eigen woning aan een derde te verhuren, zonder dat de voordelen in aanmerking worden genomen. Dit is gemaximeerd tot € 5.367 per jaar. Daarboven worden de inkomsten wel als voordeel uit eigen woning in aanmerking genomen. Het verschil met art. 3.113 Wet IB 2001 is dat het bij het laatste artikel gaat om tijdelijke verhuur van de gehele eigen woning en bij art. 3.114 Wet IB 2001 om de verhuur van een deel daarvan. Art. 3.114 Wet IB 2001 is voor Airbnb echter niet relevant, want op grond van het tweede lid, moet degene aan wie het deel van de eigen woning ter beschikking wordt gesteld, gedurende die tijd als ingezetene op dat adres in de basisregistratie personen zijn ingeschreven.

De eigen woningregeling kan voor dat deel van de woning niet van toepassing blijven, indien de bestemming van verhuur de eigen woning het karakter van hoofdverblijf ontnemt. Dit betekent dat het deel van de woning dat voor een langere periode ter beschikking wordt gesteld aan elkaar opvolgende derden in box 3 wordt belast als rendement uit sparen en beleggen. Voor dit deel van de woning wordt er geen eigen woningforfait gerekend, maar wordt de waarde per 1 januari in aanmerking genomen als grondslag voor rendement uit sparen en beleggen. Daar tegenoverstellend is het mogelijk dat de eigen woningregeling niet van toepassing is ten gunste van het ondernemingsregime of resultaat uit overige werkzaamheden in box 1.¹⁰⁶

3.4.6 Belastbaar inkomen uit sparen en beleggen (Airbnb)

3.4.6.1 Airbnb

Box 3 komt aan de orde als box 1 en 2 niet van toepassing zijn. Het is in box 3 niet relevant of er een bron van inkomen is, vanwege het forfaitaire karakter. Dit doet zich voor wanneer de activiteiten blijvend verliesgevend zijn. Bij Airbnb betekent dit dat er geen sprake is van winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden. Daarnaast is de accommodatie evenmin het hoofdverblijf van belastingplichtige. Als afbakening ten aanzien van winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden heeft te gelden dat voor toepassing van box 3 sprake is van niet meer dan normaal vermogensbeheer. Afwezigheid van meer dan normaal vermogensbeheer impliceert dat belastingplichtige zelf niet de kwalitatieve arbeid

¹⁰⁵ Rb. Noord-Holland 30-05-2018, nr. AWB - 17_4535, ECLI:NL:RBNHO:2018:4343, V-N 2018/34.5, Inkomsten uit verhuur tot eigen woning behorend tuinhuis niet belast.

¹⁰⁶ Van Es, op cit.. Zie hiervoor ook subparagraaf 2.2.5.4.

verricht die onmiskenbaar ten doel heeft een hoger rendement te behalen dan bij normaal vermogensbeheer gebruikelijk is (subparagraaf 3.4.2 en 3.4.4).¹⁰⁷ Dit kan bijvoorbeeld doordat belastingplichtige geen additionele omzet verhogende diensten aanbiedt, zoals schoonmaak, ontbijt en/of een wijnproeverij. Ook kan dit komen door het niet zelf verrichten van onderhoud aan het onroerend goed, waardoor extra kosten worden gemaakt, welke het nettorendement verlagen.¹⁰⁸ Dergelijke omstandigheden bewerkstelligen dat er geen sprake kan zijn van meer dan normaal vermogensbeheer.

Heffing geschiedt dan zoals is vastgesteld in subparagraaf 2.3. Verhuurinkomsten worden niet in aanmerking genomen, maar wel de WOZ-waarde op de peildatum, verminderd met de schulden die betrekking hebben op het onroerend goed. Voor zover deze waarde boven het heffingsvrije vermogen uitkomt, wordt er een forfaitair rendement vastgesteld overeenkomstig de schijven van box 3.

3.4.6.2 Uber

De inkomsten van een Uber chauffeur kunnen in box 3 in aanmerking worden genomen wanneer een bron van inkomen ontbreekt, bijvoorbeeld wanneer de activiteiten blijvend verliesgevend zijn. Er wordt geen voordeel behaald en dit kan evenmin worden verwacht. Dit is denkbaar wanneer de chauffeur te weinig ritten maakt (sporadisch rijden) om kosten voor bijvoorbeeld de auto te kunnen dekken. Een dergelijke situatie laat zich moeilijk indenken aangezien Uber regelmatig de samenwerking met chauffeurs opzegt indien zij in de ogen van Uber te weinig ritten maken. Indien de auto van de chauffeur is, wordt deze in aanmerking genomen in de rendementsgrondslag, maar als hij de auto leaset, dan behoort deze niet tot de grondslag. De inkomensstroom uit Uber blijft in feite onbelast.

3.5 Deelconclusie

De platformeconomie bestaat uit de deeleconomie, kluseconomie, tweedehandseconomie en product-diensteconomie. Binnen de deeleconomie verlenen particulieren elkaar toegang tot hun onbenutte eigendom. Bij de kluseconomie staat de arbeid van de platformwerker centraal bij de dienstverrichting.

Er zijn drie soorten platformen: digitaal prikbord, bemiddelaar en werkgever of opdrachtgever. Een digitaal prikbord is enkel een platform met advertenties. Dit platform bemoeit zich niet met de relatie tussen dienstverrichter en cliënt. Airbnb is hier een voorbeeld van. Een bemiddelaar streeft ernaar door zijn tussenkomst een arbeidsrelatie tot stand te laten komen tussen twee partijen. Een platform in de vorm van werkgever of opdrachtgever heeft tot gevolg dat de platformwerker en het platform een arbeidsrelatie of overeenkomst van opdracht aangaan. Uber is een opdrachtgever en Deliveroo een werkgever.

¹⁰⁷ HR 17-08-1994, nr. 29 755, BNB 1994/319, ECLI:NL:HR:1994:ZC5731.

¹⁰⁸ Rozendal, op cit., p. 2 en 3.

Bij Airbnb kunnen inkomsten kwalificeren als: belastbare winst uit onderneming, belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden, belastbare inkomsten uit eigen woning en belastbaar rendement uit sparen en beleggen. De inkomsten van een Uber chauffeur kunnen voor de IB kwalificeren als belastbare winst uit onderneming en belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden. Tevens kunnen deze in box 3 in aanmerking worden genomen. De inkomsten van een koerier voor Deliveroo behoren naar huidig recht te kwalificeren als belastbaar loon uit dienstbetrekking.

Hoofdstuk 4 Knelpunten Nederlandse inkomstenbelasting

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt nader ingegaan op enkele knelpunten die mede voortkomen uit belastingheffing in de platformeconomie. Deze knelpunten vormen de basis voor het onderzoek. In paragraaf 4.2 worden het rechtszekerheids- en het gelijkheidsbeginsel uitgelegd, welke als toetsingskader fungeren. In paragraaf 4.3 wordt stilgestaan bij de afbakening tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden en de afbakening tussen winst uit onderneming en loon uit dienstbetrekking. Verder komen de inkomsten uit verhuur van de eigen woning aan bod. In paragraaf 4.4 wordt ingegaan op informatieverstopping voor de Belastingdienst en invordering. In paragraaf 4.5 zal worden afgesloten met een deelconclusie.

4.2 Beginselen

4.2.1 Rechtszekerheid

Belastingwetgeving in Nederland kent veel open normen. Door daarover te procederen of door een standpuntinname van de Staatssecretaris van Financiën wordt aan de open normen invulling gegeven. Met de tijd ontstaan evenwel situaties, waarop wet noch jurisprudentie voldoende zijn ingespeeld. Burgers moeten kennis kunnen hebben van wat hun handelen voor gevolgen voor belastingheffing teweegbrengt. Aan de wetgever de taak helder te maken wat deze gevolgen zijn. Dit is nog belangrijker wanneer er meer burgers mee worden geconfronteerd.¹⁰⁹ Met de platformeconomie komen meer situaties die aan de IB worden onderworpen. Dit is reden temeer om te pleiten voor duidelijke en eenvoudige wetgeving. Onenigheid tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst als gevolg van de interpretatie van open normen kan leiden tot meer bezwaar- en beroepsprocedures, welke administratieve lasten en nalevingskosten met zich meebrengen.

4.2.2 Gelijkheid

Gelijke gevallen behoren gelijk te worden behandeld en ongelijke gevallen behoren ongelijk te worden behandeld naar de mate van ongelijkheid. Dit geldt ook voor belastingplichtigen. Wanneer verschillende belastingplichtigen hun inkomsten uit dezelfde bron van inkomen vergaren, moeten de belastingplichtigen overeenkomstig deze bron worden belast. Open normen laten ruimte ter interpretatie en kunnen ertoe leiden dat belastingplichtigen in ogenschijnlijk gelijke situaties verschillend worden behandeld. Duidelijk en strak geformuleerde wetgeving kan deze ongelijke behandeling tegengaan. Er moet een afweging worden gemaakt of flexibiliteit van open normeringen prevaleert boven duidelijke wetgeving.

¹⁰⁹ Corsten, G.J.M., ‘Rechtszekerheid en rechtsbescherming’, WFR 2016/141.

4.3 Knelpunten

4.3.1 Afbakening winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden

Met de huidige wetgeving is het onderscheid tussen de bronnen van inkomen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden een open norm. De grens zit met name in de duurzaamheid van de organisatie van kapitaal en arbeid die nodig zijn voor het bestaan van een onderneming.¹¹⁰ Deze duurzaamheid wordt getoetst aan de hand van de intentie van de belastingplichtige bij aanvang van de belastbare activiteiten. Wordt er op dat moment niet beoogd om meer dan incidenteel of niet meer dan enkel kortstondige werkzaamheden te verrichten, dan wordt er niet toegekomen aan winst uit onderneming. Er zal sprake zijn van resultaat uit overige werkzaamheden.¹¹¹ Echter, bij de beoordeling is tevens bepalend hoe de situatie er in voorafgaande jaren uit heeft gezien. Zo kan achteraf toch sprake zijn van een onderneming, indien de activiteiten van de belastingplichtige gedurende die jaren duurzaam worden uitgevoerd, mits de activiteiten bestaan in een organisatie van kapitaal en arbeid.¹¹²

Deze duurzaamheid laat veel ruimte voor de wetgever om te bepalen of er sprake is van een onderneming. Het biedt belastingplichtigen echter weinig houvast bij het identificeren van hun fiscale situatie. De belastingplichtige kan immers de intentie hebben om op duurzame wijze deel te nemen aan het economische verkeer of de duurzaamheid wordt na een aantal jaren vastgesteld. Tot op het moment dat door de Belastingdienst wordt bevestigd of er sprake is van een onderneming, kan de belastingplichtige daar niet zeker van zijn. Het is tevens maar de vraag of de Belastingdienst voldoende capaciteit heeft om voor iedere belastingplichtige afzonderlijk te bepalen of er een onderneming is. Des te meer aangezien de opkomst van de platformeconomie meer belastingplichtigen en daarmee meer potentiële ondernemers met zich meebrengt. Dit zou een gevaar voor de rechtszekerheid van belastingplichtigen kunnen vormen.

Voortgaand op deze gedachte kan men zich afvragen of de overheid met de huidige stand van zaken kan garanderen dat belastingplichtigen die in vergelijkbare situaties verkeren, overeenkomstig deze situaties worden belast. Het vaststellen van de aanwezigheid van een onderneming vergt veel aandacht van de Belastingdienst, omdat het een hele casuïstische aangelegenheid is. Met een groeiend aantal belastingplichtigen in het vizier, is het niet zeker of de Belastingdienst met de huidige afbakening tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden, de gelijke behandeling van gelijke situaties kan waarborgen. Met het oog op het rechtszekerheid- en het gelijkheidsbeginsel, is het waardevol om te inventariseren of er een makkelijker onderscheid kan worden gemaakt tussen winst uit

¹¹⁰ Heithuis, E.J.W., op cit., p. 364.

¹¹¹ Ligthart, G.Th., op cit.

¹¹² Heithuis, E.J.W., op cit., 82.

onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden. In het volgende hoofdstuk zal worden gekeken naar hoe België deze problematiek aanpakt.

4.3.2 Afbakening winst uit onderneming en loon uit dienstbetrekking

De afbakening tussen winst uit onderneming en loon uit dienstbetrekking zit in de vraag of een dienstbetrekking aanwezig is. Hiervoor is van belang wat partijen beogen overeen te komen bij het tot stand komen van een rechtsverhouding. Kan hieraan geen duidelijkheid worden ontleend, dan wordt aanwezigheid van een dienstbetrekking beoordeeld op basis van een verplichting om arbeid te verrichten, een verplichting om loon te betalen en een bevoegdheid om gezag uit te oefenen. Het arbeidsrecht heeft een dwingendrechtelijk karakter in de zin dat wanneer aan bovenstaande voorwaarden wordt voldaan, er een arbeidsovereenkomst aanwezig wordt geacht, ondanks de overeengekomen rechten en plichten tussen partijen. De werkgever is dan inhoudingsplichtig en moet er zorg voor dragen dat de LB, de premie volksverzekeringen, werknemersverzekeringen en de inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet worden afgedragen.

Wanneer opdrachtgever en -nemer geen arbeidsovereenkomst zijn aangegaan maar een overeenkomst van opdracht, dan is de opdrachtgever geen inhoudingsplichtige. Hierdoor worden er geen loonheffingen ingehouden. Daarnaast kan de opdrachtnemer gebruik maken van ondernemers- en ondernemingsfaciliteiten, mits er aan de voorwaarden wordt voldaan. Bij schijnzelfstandigheid is er in feite sprake van een dienstbetrekking, maar de overeenkomst wordt dusdanig vormgegeven dat er contractueel sprake is van een overeenkomst van opdracht. Hierdoor worden loonheffingen misgelopen, kunnen de opdrachtnemers niet rekenen op het beschermende karakter van het arbeidsrecht en kunnen de opdrachtnemer onterecht gebruik maken van de ondernemings- en ondernemersfaciliteiten.

De vervanger van de Wet DBA heeft als doel om schijnzelfstandigheid en concurrentie op arbeidsvoorwaarden tegen te gaan (zie paragraaf 2.2.2.3). Met de platformeconomie is het onderscheid tussen winst uit onderneming en loon uit dienstbetrekking nog eens in opspraak gekomen. Getuige de uitspraken omtrent Deliveroo (zie paragraaf 3.4.2.3 en 3.4.3.1). In 2018 werd door de kantonrechter Amsterdam geoordeeld dat platformwerkers die voor Deliveroo werken zzp'ers zijn.¹¹³ Anno 2019 oordeelt de kantonrechter Amsterdam evenwel dat platformwerkers voor Deliveroo in een dienstbetrekking verkeren. Sterker nog, er is nooit sprake van ondernemerschap geweest, aldus de kantonrechter.¹¹⁴ Deze uitspraak kan grote gevolgen hebben voor digitale platforms die op vergelijkbare

¹¹³ Ktr. Amsterdam 23-07-2018, nr. 6622665 CV EXPL 18-2673, ECLI:NL:RBAMS:2018:5183, V-N 2018/41.3: Zaak-Deliveroo: Geen arbeidsovereenkomst voor flexibele maaltijdbezorger.

¹¹⁴ Ktr. Amsterdam 15-01-2019, nr. 7044576 CV EXPL 18-14763, ECLI:NL:RBAMS:2019:198.

wijze werken. Opmerkelijk is dat er een gezagsverhouding wordt geconstateerd mede door het beoordelings- en beloningssysteem. Of beter gezegd, door de aanwezigheid van dit systeem is de gezagsverhouding nooit verdwenen.¹¹⁵ Zo geeft de app aanwijzingen over de afhaal- en bezorgadressen en de tijd waarbinnen er moet worden bezorgd.

Indien de redenering voor Deliveroo wordt voortgezet naar Uber, kan men zich afvragen of er bij Uber ook sprake is van een dienstbetrekking in plaats van een overeenkomst van opdracht. Alvorens hierover uitspraken te doen, is het nodig te vermelden dat er over Deliveroo hoogstwaarschijnlijk verder geprocedeerd wordt. Het is mogelijk dat de uitspraak van de kantonrechter Amsterdam niet stand zal houden en dat bezorgers voor Deliveroo toch zelfstandigen zijn. Echter, voor het geval de uitspraak wel stand houdt, is het waardevol om een dergelijk onderzoek ook voor Uber te doen. Tevens moet worden vermeld dat de werkzaamheden van Deliveroo niet te vergelijken zijn met die van Uber, maar de vormgeving en uitwerking van de respectievelijke overeenkomsten kunnen wel worden vergeleken.

Vanuit het oogpunt van rechtszekerheid zou het goed zijn voor platformwerkers dat de wetgever een duidelijke lijn trekt in welke gevallen er sprake is van een arbeidsovereenkomst en in welke gevallen er sprake is van een overeenkomst van opdracht. Dit om ervoor te zorgen dat platformwerkers weten waar ze aan toe zijn op het moment dat ze met een platform in zee gaan. Met de aanpak van schijnzelfstandigheid wordt hiertoe een poging gedaan. Het kan echter lang duren om de aard van een arbeidsrelatie te controleren aangezien de controle arbeidsintensief is voor de Belastingdienst. Bovendien wordt de Wet DBA tot 1 januari 2020 niet gehandhaafd tenzij er sprake is van ernstige gevallen of kwaadwillendheid. De bewijslast hiertoe ligt bij de Belastingdienst.¹¹⁶ Dit allemaal komt de rechtszekerheid van de opdrachtnemer niet ten goede. De vervanger van de Wet DBA laat nog op zich wachten en het is maar de vraag of de nieuwe regeling daadwerkelijk vruchten zal gaan afwerpen. Platformwerkers zouden erbij gebaat zijn dat ze bij het aangaan van een arbeidsverhouding met een platform dat platformwerkers op vergelijkbare wijze behandelt zoals Deliveroo dat doet, zekerheid vooraf hebben over de gevolgen voor de arbeidsrelatie.

Met het oog op het gelijkheidsbeginsel is het van belang dat wanneer platformwerkers bij verschillende platformen in vergelijkbare situaties verkeren, dat zij overeenkomstig deze vergelijkbaarheid worden behandeld. Indien kan worden geconcludeerd dat de hoedanigheid van een Uber chauffeur meer wegheeft van een werknemer dan van een zelfstandige, dan dient hij als een werknemer te worden behandeld.

¹¹⁵ Deloitte, 'Deliveroo: maaltijdbezorger alsnog werknemer; en nu?', Geraadpleegd op 13-02-2019 via: <https://www2.deloitte.com/nl/nl/pages/legal/articles/deliveroo-maaltijdbezorger-alsnog-werknemer-en-nu.html>.

¹¹⁶ Belastingdienst, Toezicht arbeidsrelaties, raadpleegbaar via: https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/brochures_en_publicaties/toezicht_splan-arbeidsrelaties.

Daarom kan het waardevol zijn om te onderzoeken hoe de overeenkomst tussen Uber en de chauffeurs is vormgegeven en wat de feitelijke uitwerking van deze overeenkomst is.

4.3.3 Tijdelijke verhuur van een deel van de eigen woning

Op basis van art. 3.113 Wet IB 2001 zijn inkomsten uit de verhuur van de gehele eigen woning belast. Wordt een deel van de eigen woning verhuurd, dan kunnen inkomsten daaruit niet onder het onderhavige artikel worden geschaard en ook niet op een andere manier in aanmerking worden genomen. Inkomsten uit verhuur van een deel van de eigen woning blijven derhalve onbelast.¹¹⁷ Zo werd in 2018 geoordeeld door Rechtbank Noord-Holland. De rechter fundeert zijn reden op een grammaticale interpretatie van het artikel en op de parlementaire toelichting daarbij. Art. 3.113 luidt: *“Met betrekking tot de eigen woning die tijdelijk ter beschikking is gesteld aan derden wordt het ingevolge artikel 3.112 als voordelen uit eigen woning in aanmerking te nemen bedrag vermeerderd met 70 percent van de voordelen ter zake van het ter beschikking stellen.”* De rechtbank meent dat deze bewoordingen enkel voor de gehele eigen woning zijn bedoeld.¹¹⁸

Daarnaast meent de rechtbank dat uit deze opvatting volgt uit parlementaire toelichting. Daar werd namelijk enkel gesproken over verhuur van de gehele eigen woning. Het feit dat verhuur van een deel van de eigen woning niet ter sprake is gekomen, is volgens de rechter voldoende om te stellen dat art. 3.113 Wet IB 2001 niet van toepassing is op inkomsten uit verhuur van een deel van de eigen woning.¹¹⁹ De Belastingdienst is hiertegen in hoger beroep gegaan. Tijdens het schrijven van deze scriptie is die uitspraak in hoger beroep nog niet bekend.

Ten slotte is de rechtbank de mening toegedaan dat uit de wetsgeschiedenis geen ander oordeel dan het voorgaande kan worden afgeleid. Art. 42a, achtste lid, Wet IB 1964 luidde namelijk: *“Voor zover een woning ten gevolge van het tijdelijk ter beschikking stellen van derden niet als eigen woning kan worden aangemerkt, worden, in afwijking in zoverre van de derde afdeling van dit hoofdstuk, de inkomsten gesteld op drie kwart van de ter zake van dat ter beschikking stellen verkregen voordelen en andere voordelen uit de onroerende zaak niet in aanmerking genomen”*. De wetsgeschiedenis bij dit artikel laat zien dat zowel inkomsten uit tijdelijke verhuur van de gehele als van een deel van de eigen woning in aanmerking werden genomen op grond van art. 42a lid 8 Wet IB 1964.¹²⁰ De bewoordingen “voor zover” komen niet meer in het huidige art. 3.113 Wet IB 2001 voor. Dit acht de rechtbank reden genoeg om

¹¹⁷ Rb. Noord-Holland 30-05-2018, nr. AWB - 17_4535, ECLI:NL:RBNHO:2018:4343, V-N 2018/34.5, Inkomsten uit verhuur tot eigen woning behorend tuinhuis niet belast, r.o. 23.

¹¹⁸ Rb. Noord-Holland 30-05-2018, op cit., r.o. 18.

¹¹⁹ Rb. Noord-Holland 30-05-2018, op cit., r.o. 19.

¹²⁰ Kamerstukken II 1991/92, 22336, B, punt 4. Te raadplegen op: <https://www.statengeneraaldigitaal.nl>.

ervan uit te gaan dat het belasten van inkomsten uit verhuur van een deel van de eigen woning niet meer wordt beoogd.¹²¹

Vanuit het oogpunt van rechtszekerheid brengt onderscheid tussen verhuur van een deel en verhuur van de gehele eigen woning enkele problematiek met zich mee. Wellicht dat er meer duidelijkheid kan komen rondom wat verhuur van de gehele eigen woning precies omvat. In de bovengenoemde procedure ging het om de verhuur van een tuinhuis, wat een aanhorigheid was van de eigen woning. Draaien we de situatie om en wordt de gehele eigen woning behalve het tuinhuis verhuurd, zijn de inkomsten dan wel belast? Aangezien het tuinhuis een aanhorigheid is, wordt dan niet de gehele eigen woning verhuurd. Er zou zelfs kunnen worden betoogd dat er een deel van de eigen woning wordt verhuurd.

Vanuit het oogpunt van het gelijkheidsbeginsel valt er ook wat te zeggen voor het belasten van inkomsten uit verhuur van een deel van de eigen woning. Of het nu gaat om inkomsten uit verhuur van een deel of van een gehele eigen woning, het blijven inkomsten uit eigen woning. Belastingplichtigen die regelmatig elders verblijven en van die gelegenheid gebruik maken om hun eigen woning via Airbnb te verhuren, worden – als het aan Rechtbank Noord-Holland ligt – namelijk slechts belast indien de gehele eigen woning wordt verhuurd. Sluit belastingplichtige echter een deel van de eigen woning uit van de verhuur, dan zouden de inkomsten op basis van de huidige stand van zaken niet moeten worden belast. Dit wringt, want in mijn ogen zijn beide situaties teveel met elkaar te vergelijken om in de tweede situatie niet tot heffing over te gaan. Bovendien lijkt de heffing vrij gemakkelijk te omzeilen door formeel een deel van de eigen woning van de verhuur uit te sluiten. Om te controleren of er dan niet alsnog de gehele eigen woning wordt verhuurd, zal hoge nalevingskosten voor de Belastingdienst met zich meebrengen.

4.4 Informatieverschaffing en invordering

Los van het feit of de overheid iets gaat doen met de bovenstaande knelpunten, verdienen informatieverschaffing en invordering van belasting enige aandacht. Van de behandelde heffingen in deze scriptie bestaat er enkel een inhoudingsplicht ten aanzien van de LB en een tot de gemeente Amsterdam beperkte inhoudingsplicht ten aanzien van de Toeristenbelasting. Voor de LB is de werkgever inhoudingsplichtig. Hij houdt bij het uitbetalen van het loon aan de werknemer LB tezamen met volksverzekeringen in en draagt deze op aangifte af aan de Belastingdienst. De LB fungeert als een zogenoemde voorheffing op de IB. Werknemers kunnen de LB verrekenen met de IB. Op deze manier kan de Belastingdienst goed volgen ten aanzien van welke werknemers er belasting wordt geheven.

¹²¹ Rb. Noord-Holland 30-05-2018, op cit, r.o. 22.

Voor de IB geldt geen inhoudingsplicht. Als de belastingplichtige geen werknemer is maar bijvoorbeeld een ondernemer of resultaatgenieter, dan vindt er geen voorheffing en evenmin informatievervalschafting plaats. Op de Belastingdienst rust de taak om zeker te stellen dat al die ondernemers en resultaatgenieters aangifte doen en dat heffing conform de toepasselijke heffingsregels plaatsvindt. Daarvoor heeft de Belastingdienst relevante informatie nodig. Het zal de nodige tijd en moeite kosten om aan die informatie te komen. Deze tijd en moeite zou beter besteed kunnen worden aan het naleven van heffingsregels, zoals bij de voorgaande problematiek. Digitale platformen hebben al deze benodigde informatie voor handen.

Het zou beter zijn als de Belastingdienst zich minder bezig hoeft te houden met het inzamelen van informatie en het invorderen van de IB en zijn middelen meer inzet op naleving van de heffingsregels. Hierbij is het gelijkheidsbeginsel gebaat, want de Belastingdienst heeft dan meer ruimte om zich bezig te houden met inhoudelijke problematiek van belastingplichtigen. Gevolg daarvan is dat de Belastingdienst beter kan naleven dat alle belastingplichtigen conform de geldende heffingsregels worden belast.

Om dit te bereiken zou het een grote hulp zijn dat de digitale platforms informatie over de inkomsten van de platformwerkers doorspelen naar de Belastingdienst. Daarnaast kan worden gedacht aan een voorheffing voor de IB. Wanneer er geen voorheffing via de LB plaatsvindt – omdat er geen sprake is van een dienstbetrekking – zou een platform alsnog als inhoudingsplichtige kunnen fungeren voor de IB. Wanneer de platformwerkers aangifte doen voor de IB, kan de voorheffing worden verrekend.

4.5 Deelconclusie

Op basis van het rechtszekerheids- en het gelijkheidsbeginsel blijkt dat de Nederlandse belastingheffing enkele knelpunten kent, waarvoor het wenselijk zou zijn een oplossing te vinden. Dit geldt des te meer met de opkomst van de platformeconomie. Vanuit het rechtszekerheidsbeginsel moet de belastingwetgeving begrijpelijk zijn voor belastingplichtigen, zodat zij weten waar ze aan toe zijn. Het gelijkheidsbeginsel moet ervoor zorgen dat belastingplichtigen die in dezelfde situatie verkeren, op gelijke wijze worden behandeld. Met de open normen tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden enerzijds en winst uit onderneming en loon uit dienstbetrekking anderzijds, wordt een inbreuk gemaakt op het rechtszekerheids- en het gelijkheidsbeginsel. Verder valt er met name vanuit het gelijkheidsbeginsel veel te zeggen voor het op dezelfde wijze behandelen van inkomsten uit verhuur van een deel van de eigen woning en uit verhuur van de gehele eigen woning. Mede vanwege bovenstaande knelpunten zou het goed zijn de Belastingdienst minder lasten op te leggen met het verzamelen van informatie en het invorderen van de IB. Op deze manier kan de Belastingdienst zijn middelen meer inzetten op het identificeren van de toepasselijke wetgeving om zeker te stellen dat belastingplichtigen op de juiste wijze aan belastingheffing worden onderworpen.

Hoofdstuk 5 Belgische kwalificatie ondernemerschap in de deeleconomie

5.1 Inleiding

België heeft een wet aangenomen om problematiek in de deeleconomie (waaronder kwalificatie van inkomsten vergelijkbaar met Nederlandse winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden) het hoofd te bieden. Deze wetgeving kent enkele elementen die bij de oplossing van het eerste knelpunt in Hoofdstuk 4 een bron van inspiratie kunnen vormen. Aanvankelijk wordt de Belgische IB toegelicht in paragraaf 5.2. De fiscale aanpak omtrent de Belgische deeleconomie wordt geschetst in paragraaf 5.3. Vervolgens wordt de Belgische afbakening tussen beroeps- en overige inkomsten uitgelegd in paragraaf 5.4. De aanpak van belastingproblematiek omtrent de Belgische deeleconomie wordt toegelicht op het niveau van Airbnb, Uber en Deliveroo in paragraaf 5.5. In paragraaf 5.2.3 volgt een deelconclusie.

5.2 Belastingstelsel algemeen

In België worden natuurlijke personen belast onder de Personenbelasting in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 1992). Deze heffing kent op basis van art. 6 WIB 1992 vier inkomenscategorieën: inkomsten van onroerende goederen, inkomsten van roerende goederen en kapitalen, beroepsinkomsten en diverse inkomsten. Hierna worden deze inkomsten kort uitgelegd.¹²²

Onroerende inkomsten komen voort uit onroerend goed zoals vastgelegd in art. 7 WIB 1992. Iedere eigenaar van onroerend goed wordt geacht daaruit forfaitair inkomen te verkrijgen. Dit inkomen moet worden aangegeven, met uitzondering van de eigen woning. De hoogte wordt vastgesteld op grond van het kadastraal inkomen (hierna: KI). Het KI stemt overeen met het gemiddelde jaarlijkse netto-inkomen. Dit is de gemiddelde jaarlijkse netto huurwaarde op een referentietijdstip. Deze huurwaarde wordt verminderd met een kostenforfait van 40%.¹²³

Roerende inkomsten zijn vastgelegd in art. 17 WIB 1992 en worden verkregen uit bankrekeningen, leningen, beleggingen, verhuur van roerende goederen, auteursrechten en (lijf)renten. Bij verhuur van onroerend goed wordt een deel van de inkomsten toegerekend aan verhuur van eventueel meubilair. Roerende inkomsten worden in dit geval forfaitair vastgesteld op 20% van de huurinkomsten en de

¹²² Belgium.be Informatie en diensten van de overheid, Belastbare inkomsten.
https://www.belgium.be/nl/belastingen/inkomstenbelastingen/particulieren_en_zelfstandigen/belastbaar_inkomen.
Geraadpleegd op 06-02-2019.

¹²³ Federale overheidsdienst Financiën, Onroerend inkomen.
https://financien.belgium.be/nl/particulieren/belastingaangifte/belastbaar_inkomen/onroerend_inkomen/definitie#q1?utm_source=node-744%20%20Wat-zijn-onroerende-inkomsten-Wat-moet-ik-aangeven-in-de-belastingaangifte&utm_medium=accordeon_faqs_MMF. Geraadpleegd op 06-02-2019.

resterende 80% zijn onroerende inkomsten, tenzij anders bepaald.¹²⁴ Dit is het gevolg van de ‘typedwang’ die aan de Belgische belastingwetgeving ten grondslag ligt. De inkomsten behoren op basis van de typedwang te worden belast naargelang de inkomenscategorie waartoe ze behoren.¹²⁵ Wanneer inkomsten in meerdere categorieën kunnen worden geplaatst, zoals bij de verhuur van onroerend goed en het bijbehorende meubilair, dan wordt er een verdeling gemaakt over de inkomenscategorieën.

Beroepsinkomsten komen voort uit werkzaamheden van alle aard.¹²⁶ Dit zijn winst en baten uit een tegenwoordige of vorige beroepswerkzaamheid, bezoldigingen, pensioenen, renten en als zodanig geldende toelagen. Winst bestaat uit inkomsten van nijverheids-, handels- of landbouwondernemingen.¹²⁷ Baten zijn inkomsten uit een vrij beroep, een ambt of post en alle niet als winst of als bezoldigingen aan te merken inkomsten uit een winstgevend bezigheid.¹²⁸ Bezoldigingen zijn onder meer alle beloningen van werknemers die worden ontvangen uit een dienstverband met een werkgever.¹²⁹

In een uitspraak van het Belgische Hof van Cassatie wordt een beroepsbezigheid (als in onderneming) aanwezig geacht bij *“een geheel van verrichtingen die zich vaak genoeg voordoen en met elkaar verbonden zijn om een voortdurende en gewone bedrijvigheid op te leveren en die niet bestaan in het normaal beheer van privaat vermogen”*.¹³⁰ Feiten die wijzen op een beroepsactiviteit – los van het aantal en de snelle opeenvolging van de handelingen – zijn: het bedrag van de inkomsten, de organisatie van de activiteit, het aantrekken van vreemd vermogen, samenwerking met anderen en een nauw verband met een beroepsactiviteit of het liggen in het verlengde daarvan.¹³¹

Diverse inkomsten vormen feitelijk een restcategorie van de voorgaande drie categorieën. Dit zijn onder meer winsten of baten, hoe ook genaamd, die zelfs occasioneel of toevallig, buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid voortkomen uit enige prestatie, verrichting of speculatie of uit diensten bewezen aan derden, daaronder niet begrepen normale verrichtingen van beheer van een privévermogen bestaande

¹²⁴ Federale overheidsdienst Financiën, Roerend inkomen. https://financien.belgium.be/nl/particulieren/belastingaangifte/belastbaar_inkomen/roerend_inkomen#q1?utm_source=node-746%20%20Wat-is-een-roerend-inkomen&utm_medium=accordeon_faqs_MMF. Geraadpleegd op 06-02-2019. Zie ook: Wellens, J., ‘Inkomsten van kapitalen en roerende goederen’, www.monkey.be.

¹²⁵ Wellens, J., ‘Winsten of baten behaald uit toevallige of occasionele prestaties’, www.monkey.be.

¹²⁶ Art. 23, lid 1, WIB 1992.

¹²⁷ Art. 24 WIB 1992.

¹²⁸ Art. 27 WIB 1992. Het beoefenen van een vrij beroep houdt in dat er met name activiteiten worden verricht van intellectuele aard in het kader van een zelfstandige beroepsuitoefening. Er moet worden gedacht aan een (tand)arts, accountant of architect. Wolters Kluwer, Monkey, Beoefenaars van een vrij beroep. <https://monkey.wolterskluwer.com/nl/browse/csh-da-filter!WKBE-LTR-DOCS-PHC-ab939cbfa46348b85f29f1bcfd34c00/mnco12792994-12792995>. Geraadpleegd op 06-02-2019.

¹²⁹ Art. 30 en 31 WIB 1992.

¹³⁰ Hof van Cassatie, 2^e kamer – 6 mei 1969, supra blz. 865, onderdeel twee. Raadpleegbaar op: https://justitie.belgium.be/nl/rechterlijke_orde/hoven_en_rechtbanken/hof_van_cassatie.

¹³¹ Wellens, J., ‘Winsten of baten behaald uit toevallige of occasionele prestaties’, www.monkey.be.

uit onroerende goederen, portefeuillewaarden en roerende voorwerpen.¹³² Onder voorwaarden vallen inkomsten uit de deeleconomie op basis van art. 90 lid 1 bis WIB 1992 onder diverse inkomsten.

5.3 Belastingstelsel deeleconomie

Met de invoer van de Programmawet 1 juli 2016 (hierna: Pw 2016) heeft de Belgische overheid beoogd een gunstig fiscaal regime op te zetten voor platformwerkers in de deeleconomie. De nieuwe regeling moet duidelijkheid bieden bij het doen van aangifte en belastingplichtigen aanmoedigen actief te worden als platformwerker. Met het begrip deeleconomie wordt voor doeleinden van deze regeling niet aangesloten bij het begrip dat eerder in deze scriptie is behandeld. Voor de Pw 2016 omvatten inkomsten uit deeleconomie meer dan enkel inkomsten uit het delen van onbenutte vermogensbestanddelen. Zo vallen personenvervoersdiensten en leveringen van maaltijden ook onder de regeling.

Voor toepassing van de Pw 2016 moet er aan een aantal voorwaarden worden voldaan. Ten eerste mogen de inkomsten niet uit een beroepsactiviteit of uit een daarmee in het verlengde liggende activiteit worden vergaard. Ten tweede moet de dienstverlening op basis van overeenkomsten tussen particulieren tot stand komen. Ten slotte moet er bij deze dienstverlening een door de Federale Overheidsdienst Financiën (hierna: FOD) erkend digitaal platform aan te pas komen die het betalingsverkeer tussen de particulieren verzorgt. Wordt er niet voldaan aan deze voorwaarden, dan is de Pw 2016 niet van toepassing.

Op basis van de Pw 2016 worden inkomsten uit de deeleconomie vanaf 2018 vrijgesteld tot maximaal €6.130. Tot en met 2017 werden deze inkomsten nog als diverse inkomsten belast tegen een tarief van 20% (na een forfaitaire kostenaf trek van 50%) tot een maximum van €5.100. Bij overschrijding hiervan in het aangiftejaar of in het jaar daarvoor worden deze inkomsten geheel als beroepsinkomsten belast tegen een maximaal tarief van 50%. De toerekening aan diverse inkomsten (tot en met 2017) en de vrijstelling (vanaf 2018) is volledig, tenzij op grond van de typedwang inkomsten tevens in andere categorieën geplaatst kunnen worden. Het maximum geldt per jaar en per belastingplichtige.

5.4 Afbakening beroepsinkomsten en diverse inkomsten¹³³

Inkomsten uit de deeleconomie worden vrijgesteld zolang het maximum van €6.130 niet wordt overschreden. Tot en met 2017 werden deze inkomsten echter belast als diverse inkomsten en bij overschrijding van het maximum volledig belast als beroepsinkomsten. De overschrijding van het maximum van €5.100 fungeerde als het ware als een grens tussen beroepsinkomsten en diverse inkomsten. Vanaf 2018 fungeert het maximum als een grens tussen vrijgestelde en beroepsinkomsten

¹³² Art. 90, lid 1 WIB 1992.

¹³³ Wellens, J., op cit.

enerzijds en vrijgestelde en diverse inkomsten anderzijds. Overschrijding van het maximum geeft een vermoeden van beroepsinkomsten. Aan deze kwalificatie kan de belastingplichtige ontsnappen als hij het tegendeel bewijst. Slaagt de belastingplichtige in het tegenbewijs, dan zijn de inkomsten niet meer vrijgesteld, maar belast als diverse inkomsten tegen een tarief van 33%.¹³⁴

De belastingplichtige kan zich voor het tegenbewijs beroepen op de criteria die het onderscheid aanleggen tussen beroepsinkomsten en diverse inkomsten (subparagraaf 5.2.1.1). Wanneer activiteiten van een belastingplichtige elkaar frequent opvolgen, voldoende onderlinge verbondenheid vertonen en een zekere organisatie vereisen, is het aannemelijk dat er sprake is van beroepsinkomsten. De belastingplichtige zal hiertegen bewijs moeten leveren indien hij onder de heffing van beroepsinkomsten wil uitkomen.

5.5 De platformen¹³⁵

5.5.1 Airbnb

Inkomen uit verhuur van onroerend goed – zonder additionele diensten – wordt door de typedwang belast naar onroerend en roerend inkomen. Zodra naast verhuur van onroerend goed additionele diensten worden aangeboden, zoals het serveren van ontbijt, dan valt een deel van de inkomsten uit deze verhuuractiviteit onder Pw 2016. Mits niet anders door belastingplichtige aannemelijk gemaakt, werd tot en met 2017 forfaitair 20% van deze verhuurinkomsten aan de regeling voor de deeleconomie toebedeeld. De overige 80% werd alsnog verdeeld over onroerende en roerende inkomsten. Echter, als de grens van €5.100 werd overschreden, werden alle inkomsten op basis van beroepsinkomsten belast. Door typedwang werd de regeling die in het leven werd geroepen om belastingheffing te vereenvoudigen, gecompliceerd. Vanaf 2018 worden inkomsten uit verhuur van onroerend goed in het kader van de deeleconomie met of zonder additionele diensten volledig onder de Pw 2016 geschaard.

Bij de verhuurder zou overeenkomstig het voorgaande worden geheven. Vanaf 2018 zouden inkomsten onder de €6.130 niet voor 20% maar voor 100% zijn vrijgesteld en boven deze inkomensgrens zouden de inkomsten uit Airbnb als beroepsinkomsten in aanmerking worden genomen, tenzij de belastingplichtige tegenbewijs zou leveren. Dan zouden de inkomsten als diverse inkomsten worden belast. Echter, Airbnb heeft tijdens het schrijven van deze scriptie nog geen erkenningsverzoek ingediend. De Pw 2016 is derhalve niet op verhuurders via Airbnb van toepassing.¹³⁶ De inkomsten van de platformwerkers worden

¹³⁴ FOD Financiën, 'FAQ van 15 oktober 2018 Deeleconomie (vanaf inkomstenjaar 2018)', vraag 2, 6, 8 en 12. www.monkey.be.

¹³⁵ Wellens, J., op cit.

¹³⁶ FOD Economie, 'Lijst van de door de FOD Financiën erkende platformen'. Geraadpleegd op 06-02-2019 via: <https://economie.fgov.be/nl/themas/ondernemingen/duurzame-economie/deeleconomie/actieve-deeleconomieplatforms>.

overeenkomstig de typedwang onderworpen aan onroerende en roerende inkomsten, tenzij er op basis van de feiten en omstandigheden sprake is van beroepsinkomsten.

5.5.2 Uber

Personenvervoer kwalificeert tot diensten in het kader van de deeleconomie. Inkomsten die een chauffeur behaalt, zouden op basis van de Pw 2016 derhalve vrijgesteld zijn tot een maximum van €6.130. Komen de inkomsten daarboven dan zouden de inkomsten worden geacht beroepsinkomsten te zijn, tenzij de chauffeur het tegendeel aannemelijk zou maken. Echter, net als Airbnb heeft Uber tijdens het schrijven van deze scriptie evenmin een erkenningsverzoek ingediend. De vrijstelling van de Pw 2016 is niet van toepassing. De inkomsten worden derhalve belast als diverse inkomsten of als beroepsinkomsten.

5.5.3 Deliveroo

Levering van kant en klare maaltijden valt ook onder de Pw 2016. Deliveroo is anders dan Airbnb en Uber een door de FOD erkend digitaal platform. Dit betekent dat de inkomsten van de koeriers zijn vrijgesteld tot een maximum van €6.130. Wordt deze grens overschreden, dan kwalificeren de inkomsten als beroepsinkomsten, tenzij de koerier tegenbewijs levert.

5.6 Deelconclusie

Onder de typedwang worden inkomsten in België in beginsel belast op basis van de inkomstencategorie waaruit deze voortkomen. In België zijn dit: inkomsten van onroerende goederen, inkomsten van roerende goederen en kapitalen, beroepsinkomsten en diverse inkomsten. Voor de platformeconomie speelt de typedwang een minder grote rol. Daar worden de inkomsten aangemerkt als beroepsinkomsten of diverse inkomsten. De grens tussen deze categorieën wordt specifiek in de deeleconomie primair gevormd door een drempelinkomen. Als de inkomsten onder het drempelbedrag blijven, dan is er sprake van overige inkomsten en deze zijn dan vrijgesteld. Als de inkomsten het drempelbedrag teboven gaan, is er primair sprake van beroepsinkomsten, welke worden belast tegen 50%. Indien belastingplichtige zich niet kan vinden in deze kwalificatie, dan heeft hij subsidiair de mogelijkheid om op basis van de wetgeving en jurisprudentie te bewijzen dat er sprake is van overige inkomsten. Aangezien het drempelbedrag wordt overschreden, worden deze inkomsten belast tegen 33%.

Hoofdstuk 6 Oplossingen voor de knelpunten

6.1 Inleiding

In dit hoofdstuk worden de in Hoofdstuk 4 besproken knelpunten nader onderzocht. In paragraaf 6.2 wordt een alternatief voor de afbakening tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden gegeven. Dit is gebaseerd op de Belgische aanpak van heffingsproblematiek in de deeleconomie. Vervolgens komt in paragraaf 6.3 de afbakening tussen winst uit onderneming en loon uit dienstbetrekking aan de orde. De overwegingen in zaak Deliveroo 2019 worden toegepast op Uber. In paragraaf 6.4 wordt ingegaan op redenen waarom inkomsten uit verhuur van een deel van de eigen woning moeten worden belast. Over enerzijds de afbakening tussen winst uit onderneming en loon uit dienstbetrekking en anderzijds het onderscheid in behandeling tussen inkomsten uit verhuur van de gehele en een deel van de eigen woning is in Nederland reeds jurisprudentie gewezen. Deze jurisprudentie geeft voldoende handvaten voor het onderzoek en er wordt voor wat betreft deze laatste twee onderwerpen niet gekeken naar het Belgische belastingstelsel. In paragraaf 6.5 wordt een informatie- en inhoudingsplicht voor platformen besproken. Ten slotte eindigt dit hoofdstuk in paragraaf 6.6 met een deelconclusie.

6.2 Afbakening tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden

6.2.1 Inleiding

In Hoofdstuk 5 is het Belgische belastingstelsel omtrent de deeleconomie in kaart gebracht. Met name is opvallend hoe er wordt omgegaan met de afbakening tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden. Deze afbakening wordt hierna getoetst aan het rechtszekerheids- en het gelijkheidsbeginsel.

6.2.2 Toetsing Belgisch alternatief aan het rechtszekerheids- en het gelijkheidsbeginsel

In subparagraaf 4.3.1 is geoordeeld dat de scheidslijn tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden op basis van duurzaamheid in Nederland te wensen overlaat wat betreft het rechtszekerheids- en het gelijkheidsbeginsel. Hierna wordt de vraag beantwoord of een onderscheid op basis van de Belgische aanpak van de deeleconomie zich beter verdraagt met deze twee beginselen.

Het Belgische systeem hanteerde primair een drempelbedrag als onderscheid tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden. Bij overschrijding van dit drempelbedrag ontstaat er een rechtsvermoeden dat er sprake is van winst uit onderneming. Subsidiair kan de belastingplichtige zich beroepen op de open normen wanneer hij zich niet in het rechtsvermoeden kan vinden. Dit systeem biedt de belastingplichtige meer rechtszekerheid. Het drempelbedrag geeft meer duidelijkheid dan een

open norm, waardoor de eigen fiscale situatie gemakkelijker geïdentificeerd kan worden. Er kan daarna nog op de open norm worden teruggevallen, mocht dat nodig zijn.

Ook is het Belgische systeem meer in lijn met het gelijkheidsbeginsel op niveau van de deeleconomie. Dit drempelbedrag wordt opmerkelijk genoeg buiten de deeleconomie niet toegepast. Alle belastingplichtigen die binnen de deeleconomie een inkomen genereren dat het drempelbedrag te boven gaat, worden geacht winst uit onderneming te genieten. Aangezien het drempelbedrag een makkelijker criterium is dan duurzaamheid, zal het vaststellen van de fiscale situatie ook voor de Belastingdienst makkelijker worden. Dit zou de Belastingdienst in staat moeten stellen om meer middelen te besteden aan situaties die meer aandacht behoeven, zoals twijfelgevallen en/of belastingplichtigen die het niet met de uitkomst eens zijn. Tekent de belastingplichtige tegen de uitkomst van het rechtsvermoeden geen bezwaar aan, dan kan de Belastingdienst er immers van uitgaan dat de belastingplichtige het eens is met het rechtsvermoeden.

Gezien het voorgaande is het een overweging waard om een dergelijke afbakening tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden in te voeren in Nederlands. Er is echter een aantal zaken in het Belgische alternatief dat anders zou kunnen. De Pw 2016 geldt enkel voor inkomsten uit de deeleconomie. Dit lijkt wat omslachtig, want er wordt met twee maten gemeten voor inkomsten die mogelijk uit een vergelijkbare bron komen. Als afbakening geldt binnen de deeleconomie immers een drempelbedrag van €6.130 terwijl daarbuiten direct met de open norm wordt gewerkt. Een afbakening tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden zou beter in het algemeen kunnen gelden. Het zou voor de bron van inkomen immers niet uit moeten maken waar de inkomsten vandaan komen; uit de platformeconomie of daarbuiten. Daarnaast is een drempelbedrag van €6.130 wellicht wat laag als grens tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden aangezien het ondernemingsregime met de faciliteiten – zoals de MKB-winstvrijstelling – gunstiger uitpakt voor de belastingplichtige dan het regime van resultaat uit overige werkzaamheden. Het is echter aan de politiek om tot een drempelbedrag te komen. Daarentegen leent een drempelbedrag op basis van omzet zich beter voor de weergave van de realiteit dan op basis van winst. De omzet kan namelijk een indicator zijn voor de duurzaamheid en de mate van activiteit. Winst is makkelijker kunstmatig te verlagen door bijvoorbeeld verliesverrekening, afschrijvingen, interest, etc. Bovendien moet een bron van inkomen worden gemeten alvorens winst beïnvloedende fiscale faciliteiten in aanmerking worden genomen.

Ten slotte moet er aandacht worden geschonken aan de bewijsplicht wanneer partijen het niet eens zijn met het rechtsvermoeden. In België is het aan de belastingplichtige om te bewijzen dat de inkomsten niet als beroepsinkomsten maar als overige inkomsten behoren te worden belast. Dit is logisch aangezien het regime van overige inkomsten een gunstiger tarief kent dan het regime van beroepsinkomsten. In Nederland zijn de tarieven gelijk en is juist het ondernemingsregime gunstiger dan dat van resultaat uit

overige werkzaamheden. Als het drempelbedrag wordt overschreden zou het derhalve aan de fiscus moeten zijn om te bewijzen dat er sprake is van resultaat uit overige werkzaamheden indien hij die mening is toegedaan. Blijven de inkomsten eronder dan zou de belastingplichtige moeten bewijzen dat er sprake is van winst uit onderneming. In deze gevallen wordt er derhalve teruggevallen op de open norm.

6.3 Afbakening winst uit onderneming en loon uit dienstbetrekking

6.3.1 Inleiding

Koeriers bij Deliveroo behoren op basis van huidig recht te worden behandeld als werknemers. Hierna wordt beargumenteerd waarom Uber chauffeurs ook als werknemers behandeld moeten worden. In subparagraaf 5.3.2 worden enkele voorafgaande overwegingen opgesteld. In subparagraaf 5.3.3 komt de verplichting om arbeid te verrichten aan de orde gevolgd door de beloning in subparagraaf 5.3.4. In subparagraaf 5.3.5 passeren overige rechten en verplichtingen en de zelfstandigheid in de uitoefening van een bedrijf de revue. Ten slotte wordt in subparagraaf 5.3.6 op basis van het rechtszekerheids- en het gelijkheidsbeginsel geconcludeerd dat de wetgever duidelijk moet maken wat een controle-/beoordelingssysteem voor gevolgen heeft op de overeenkomst. De jurisprudentie omtrent Deliveroo geeft voldoende aanknopingspunten voor het onderzoek en er wordt derhalve niet ingegaan op Belgisch recht. Ten overvloede ziet de Belgische Pw 2016 omtrent de platformeconomie hier ook niet op.

6.3.2 Voorafgaande overwegingen

Art. 7:400 BW sluit het vervoer van personen expliciet uit van een overeenkomst van opdracht. Volgens het BW kan de overeenkomst tussen Uber en de chauffeurs dus niet een van opdracht zijn. Daarnaast is voor veel Uber chauffeurs het rijden voor Uber een van de voornaamste inkomstenbronnen.¹³⁷ Zij zullen veel van hun tijd aan het werken voor Uber besteden. Op basis van art. 7:610a BW bestaat er een vermoeden van een dienstbetrekking indien een persoon ten behoeve van een ander gedurende drie opeenvolgende maanden, wekelijks of ten minste twintig uren per maand arbeid verricht. Bovendien is het personenvervoer een van de reguliere bedrijfsactiviteiten van Uber. Volgens het BW en het Handboek Loonheffingen 2019 zijn dit belangrijke indicaties voor een dienstbetrekking.¹³⁸

Als er veel over een contract wordt onderhandeld, moet er aandacht worden gegeven aan welke rechten en plichten de partijen beoogden overeen te komen. In de algemene voorwaarden stelt Uber nadrukkelijk

¹³⁷ Conclusie A-G Szpunar 11 mei 2017 (ECLI:EU:C:2017:364), r.o. 47. Zie ook : Field, F. en Forsey, A., ‘Sweated Labour, Uber and the gig economy’, December 2016, p. 16.

¹³⁸ Handboek Loonheffingen 2019, Bijlage Beoordeling gezagsverhouding, p. 341. Raadpleegbaar op: <https://www.belastingdienst.nl>.

dat de vervoersdiensten worden verricht door externen die niet voor Uber werken.¹³⁹ Echter, uit de algemene voorwaarden blijkt dat Uber voorwaarden eenzijdig kan wijzigen.¹⁴⁰ De onderhandelingsmacht van de chauffeur is nietig. Aan de wil van partijen moet derhalve geen aandacht worden besteed bij de vaststelling of er sprake is van een overeenkomst van opdracht of een dienstbetrekking.

6.3.3 De verplichting om arbeid te verrichten

De chauffeurs kunnen zelf beslissen hoeveel en wanneer ze werken.¹⁴¹ Er ontstaat pas een verplichting tot het verrichten van arbeid zodra de chauffeur op de ritaanvraag ingaat. Het is echter de vraag wat Uber van de chauffeurs verwacht omtrent het beschikbaar zijn voor ritten.

Door middel van push-berichten stelt Uber de chauffeurs op de hoogte waar en wanneer het druk is. Op die momenten betaalt Uber meer (dynamische tarieven).¹⁴² Als chauffeurs afhankelijk zijn van Uber, dan is het aannemelijk dat ze op push-berichten ingaan. Hiermee heeft Uber invloed op waar en wanneer er wordt gewerkt. Als er wordt ingelogd, verwacht Uber dat er ritten worden geaccepteerd. Chauffeurs die voor UberX rijden, worden verplicht om daarnaast voor UberPOOL te rijden. UberPOOL is minder geliefd onder chauffeurs omdat Uber een hogere commissie inhoudt. Indien ze ritaanvragen weigeren, volgt (tijdelijke) uitsluiting van het platform. In het algemeen onts zegt Uber de chauffeurs wel vaker toegang wanneer er teveel ritten worden geweigerd of wanneer chauffeurs op basis van het beoordelingssysteem ondermaats presteren.¹⁴³ Daarnaast heeft Uber de bevoegdheid om zonder enige reden de samenwerking met een opzegtermijn van zeven dagen te beëindigen.¹⁴⁴ De vrijheid om ritten te weigeren is derhalve niet zo groot. Dit wijst op een impliciete verplichting om arbeid te verrichten.

6.3.4 De beloning

De vergoeding zal per rit veranderen, afhankelijk van de omstandigheden, zoals afstand, drukte en hoogte van de commissie. Deze beloning wordt echter eenzijdig door Uber vastgesteld.¹⁴⁵ In Deliveroo 2019 achtte de kantonrechter dat het in een dergelijke situatie loon betreft (subparagraaf 3.4.3).

¹³⁹ Legal Uber B.V., 'Algemene voorwaarden', 2. De diensten, Geraadpleegd op 15-02-2019 via: <https://www.uber.com/nl/legal/terms/nl/>.

¹⁴⁰ Legal Uber B.V., op cit., 1. Contractuele verhouding; Zie ook: Uber B.V., 'Services agreement', Aanhef, Geraadpleegd op 15-02-2019 via: https://www.parliament.uk/documents/commons-committees/work-and-pensions/Written_Evidence/Uber-BV-Driver-Services-Agreement-20-10-2015.pdf; Zie ook: HvJ EU 20 december 2017, ECLI:EU:C:2017:981 (C-434/15) (*Asociación Profesional Elite Taxi/Uber Systems Spain SL*), r.o. 39.

¹⁴¹ Conclusie A-G Szpunar 11 mei 2017 (ECLI:EU:C:2017:364), r.o. 47.

¹⁴² Uber help, 'Wat zijn dynamische tarieven?', Geraadpleegd op 15-02-2019 via: <https://help.uber.com/partners/article/wat-zijn-dynamische-tarieven?nodeId=e9375d5e-917b-4bc5-8142-23b89a440eec>.

¹⁴³ Field, op cit., December 2016, p. 12.

¹⁴⁴ Uber B.V., 'Services agreement', op cit., punt 12.

¹⁴⁵ Conclusie A-G Szpunar 11 mei 2017 (ECLI:EU:C:2017:364), r.o. 47.

6.3.5 Overige rechten en verplichtingen en zelfstandigheid in de uitoefening van een bedrijf

Volgens de overeenkomst mogen chauffeurs geen naam, logo of kleuren van Uber tonen.¹⁴⁶ Dit om de schijn op te houden dat chauffeurs niet voor Uber werken. Echter, omdat cliënten via Uber ritten boeken, treedt de chauffeur namens Uber naar buiten. Tevens verplicht Uber de chauffeurs ertoe om voldoende verzekerd te zijn. Het Handboek Loonheffingen 2019 geeft aan dat dit een indicatie voor een dienstbetrekking is. Indien er sprake is van een ondernemer, dan moet deze op basis van ondernemersvrijheid zelf kunnen beslissen over verzekering.¹⁴⁷

Met beoordelingsvragen die cliënten na een rit worden gevraagd in te vullen, verzamelt Uber informatie over prestaties van de chauffeur. Cliënten kunnen feedback en een rating geven over hun ervaring. Uber gebruikt dit om de prestaties te beoordelen. Wanneer Uber meent dat de chauffeur ondermaats presteert, krijgt hij een waarschuwing. Wat de minimale prestatiecriteria zijn, wordt eenzijdig door Uber bepaald. Na de waarschuwing beslist Uber of de chauffeur tijd krijgt voor verbetering.¹⁴⁸

Het werk is inhoudelijk niet ingewikkeld van aard en er is weinig scholing voor nodig. Veel meer aanwijzingen dan reeds gegeven zijn moeilijk denkbaar.

6.3.6 Toetsing arbeidsvoorwaarden aan het rechtszekerheids- en het gelijkheidsbeginsel

Op basis van het voorgaande zijn er goede redenen om te betogen dat de chauffeurs in dienstbetrekking moeten staan tot Uber. Dit geldt mogelijk ook voor platformwerkers die een overeenkomst van opdracht zijn aangegaan met andere deelplatformen. In subparagraaf 4.3.2 is er geoordeeld dat platformwerkers weinig rechtszekerheid kunnen ontleen aan het huidige recht. Platformwerkers worden in eerste instantie overgeleverd aan de wil van deelplatformen, welke geregeld zullen kiezen voor het meest gunstige alternatief; overeenkomst van opdracht. Het lijkt erop dat er een rechter aan te pas moet komen om een knoop door te hakken alvorens duidelijk wordt gemaakt wat nu de aard van de arbeidsrelatie is. De uitspraak in 2019 voor Deliveroo bracht echter in zoverre nog geen duidelijkheid aangezien er verder geprocedeerd wordt en het een beperkte groep platformwerkers betreft.

Het is wenselijk dat de wetgever duidelijkheid geeft over hoe er in het algemeen (ook buiten de platformeconomie) wordt omgegaan met vormen van (mogelijke) controle al dan niet via een beoordelingssysteem, een impliciete verplichting om arbeid te verrichten (subparagraaf 5.3.3), weinig tot geen onderhandelingsruimte, etc. Dit biedt platformwerkers meer zekerheid voorafgaand aan het afsluiten van een overeenkomst met de opdrachtgever. Het platform kan weliswaar de wil van een overeenkomst

¹⁴⁶ Uber B.V., 'Services agreement', op cit. punt 2.4.

¹⁴⁷ Uber B.V., 'Services agreement', op cit., punt 8. Handboek Loonheffingen 2019, op cit., p. 341.

¹⁴⁸ Uber B.V., 'Services agreement', op cit. 2.6.

van opdracht opleggen, maar aangezien Uber een dermate sturende opdrachtgever betreft, is het moeilijk om andersluidend te concluderen dan dat er sprake is van een dienstbetrekking. Dit is een overweging die mijns inziens bij het tot stand brengen van de vervanger van de Wet DBA zou moeten worden meegenomen. Dat zou tevens een wenselijke uitkomst geven voor het gelijkheidsbeginsel, aangezien op basis van bovenstaande overweging niet enkel platformwerkers bij Deliveroo en bij Uber gelijk worden behandeld, maar ook arbeidskrachten bij andere platformen en tevens buiten de platformeconomie (voor zover daar dergelijke situaties bestaan).

6.4 Inkomsten uit verhuur van een deel van de eigen woning

6.4.1 Inleiding

In subparagraaf 5.4.2 wordt er in het licht van de wetsgeschiedenis een kritische blik geworpen op de uitkomst van Rechtbank Noord-Holland over het belasten van inkomsten uit verhuur van eigen woning. In subparagraaf 5.4.3 wordt op basis van het rechtszekerheids- en het gelijkheidsbeginsel betoogd dat alle inkomsten uit verhuur van de eigen woning – met uitzondering van inkomsten die vallen onder de kamerverhuurvrijstelling – moeten worden belast. Er wordt niet ingegaan op Belgische wetgeving.

6.4.2 Rb. Noord-Holland 30-05-2018

Inkomsten uit verhuur van een deel van de eigen woning worden niet belast (subparagraaf 4.3.3). Dit volgt uit art. 3.113 Wet IB 2001, parlementaire toelichting en wetsgeschiedenis, aldus Rechtbank Noord-Holland. De onderbouwing is niet alleen dubieus, maar ook onlogisch. Dat uit de tekst van art. 3.113 Wet IB 2001 niet evident blijkt dat de regeling tevens ziet op tijdelijke verhuur van een deel van de eigen woning, is niet onlogisch. Echter, het feit dat er niet expliciet staat dat het om de gehele eigen woning gaat, laat hier evenwel vraagtekens. Dit lijkt te wijzen op een ongelukkige formulering door de wetgever.

Als over de wettekst onduidelijkheid heerst, kan worden teruggevallen op doel en strekking van de wet. De Rechtbank meent dat het feit dat tijdens de parlementaire toelichting niet op verhuur van een deel van de eigen woning is ingegaan, teweeg brengt dat de regeling daarop niet van toepassing is. Waarom wordt er deze conclusie getrokken? Dit zou wellicht logisch zijn wanneer in de parlementaire toelichting enkel en alleen expliciet over de gehele eigen woning wordt gesproken. Het is jammer dat er geen verdergaande argumentatie wordt gegeven.

De wetsgeschiedenis van art. 42a lid 8 Wet IB 1964 laat zien dat ook inkomsten uit verhuur van een deel van de eigen woning werden belast.¹⁴⁹ De omstandigheid dat de tekst in art. 3.113 Wet IB 2001

¹⁴⁹ Kamerstukken II 1991/92, 22336, B, punt 4. Te raadplegen op: <https://www.statengeneraaldigitaal.nl>.

grammaticaal anders geïnterpreteerd kan worden, zou volgens Rechtbank Noord-Holland voldoende zijn om niet meer over inkomsten uit verhuur van een deel van de eigen woning te heffen. De wetgever heeft deze inhoudelijke wijziging echter niet expliciet beoogd.¹⁵⁰ Aangezien Rechtbank Noord-Holland een andere mening is toegedaan, had op zijn minst kunnen worden verwezen naar de documentatie waar de wetgever deze beoogde wijziging gemeld zou hebben.

Waarom wordt er een onderscheid tussen verhuur van een deel en verhuur van de gehele eigen woning gemaakt? Is dit om huishoudens te stimuleren kamers te verhuren om zo een oplossing voor woningnood te vinden? Waarom is er dan een kamerverhuurvrijstelling met een maximum van €5.367 per jaar? Wat zou er gebeuren wanneer men dit maximum overschrijdt? Logischerwijs zijn de inkomsten belast.¹⁵¹ Deze gedachte voortzettend, wat is de redenering achter het belasten van lange termijnverhuur van een kamer in de eigen woning, welke het maximum van de kamerverhuurvrijstelling overschrijdt en het niet belasten van korte termijnverhuur (lees: Airbnb) van een deel van de eigen woning? Vanuit het perspectief van woningnood zou het toch precies andersom moeten zijn? Korte termijnverhuur van een deel van de eigen woning zou dan worden belast en lange termijnverhuur als oplossing voor woningnood niet.

Daarnaast is het onderscheid niet goed te plaatsen in de heffingssystematiek. Wanneer inkomsten uit onroerend goed worden belast als winst uit onderneming, resultaat uit overige werkzaamheden of in box 3, is het niet relevant of de inkomsten uit een deel of uit het gehele onroerend goed worden verdiend (subparagraaf 2.2.5.4). Het is mij niet duidelijk waarom dit onderscheid in het eigen woningregime wel zou moeten worden gemaakt volgens Rechtbank Noord-Holland.

6.4.3 Toetsing eigen woningregeling aan het rechtszekerheids- en het gelijkheidsbeginsel

Het niet in aanmerking nemen van inkomsten uit verhuur van een deel van de eigen woning verdraagt zich niet goed met het rechtszekerheidsbeginsel. De vraag wat de gehele eigen woning omvat is een casuïstische aangelegenheid. Dit moet per verhuuractiviteit worden beoordeeld. Dit maakt de regeling ingewikkeld voor de Belastingdienst en belastingplichtige. Meer in lijn met het rechtszekerheidsbeginsel is het om alle inkomsten uit verhuur van de eigen woning te belasten. Het is dan niet meer nodig om te beoordelen en te controleren of nu de gehele of een deel van de eigen woning wordt verhuurd.

Tevens is het niet in lijn met het gelijkheidsbeginsel om voor belastingdoeleinden inkomsten uit verhuur van een deel van de eigen woning niet in aanmerking te nemen. Gelijke gevallen moeten gelijk worden behandeld en ongelijke gevallen moeten ongelijk worden behandeld naar de mate van ongelijkheid. Wat

¹⁵⁰ Rb. Noord-Holland 30-05-2018, nr. AWB - 17_4535, ECLI:NL:RBNHO:2018:4343, V-N 2018/34.5, Inkomsten uit verhuur tot eigen woning behorend tuinhuis niet belast, noot.

¹⁵¹ Kamerstukken II 1991-1992, 22 336, nr. 3, voorbeeld 4, raadpleegbaar op: <https://www.statengeneraaldigitaal.nl>.

is er nu proportioneel aan het belasten van inkomsten uit verhuur van de gehele eigen woning en het niet belasten van inkomsten uit verhuur van de eigen woning met uitzondering van een deel ervan? Dit betekent in feite dat zodra een kamer of een verdieping wordt uitgezonderd van de verhuur de verhuurinkomsten in het geheel niet meer worden belast. Dit komt over als een fraudegevoelige regeling en er is mijns inziens weinig rechtvaardiging voor om een dergelijk onderscheid te laten bestaan.

6.5 Informatieverschaffing en invordering

Het is wenselijk om platformen inhoudingsplichtig te maken over inkomsten van platformwerkers. Dit scheelt de Belastingdienst speur- en invorderingswerk. In enkele EU-lidstaten zijn hier reeds maatregelen voor getroffen. In Frankrijk zijn platformen vanaf 2019 verplicht om informatie over inkomsten van platformwerkers te delen met de Franse belastingdienst. In Italië kunnen platformwerkers opteren voor een flat tax van 21%, zolang de activiteiten buiten die van een onderneming worden uitgeoefend. Platformen zijn in dat geval verplicht IB namens platformwerkers in te houden en de heffing af te dragen aan de Italiaanse belastingdienst. Ook in België waren deelplatformen verplicht om over overige inkomsten van platformwerkers IB in te houden. Nu het speciale belastingregime voor overige inkomsten is vervangen door een vrijstelling, heeft die inhoudingsplicht aan belang ingeboet. Inhoudingsplicht geldt namelijk niet voor beroepsinkomsten.¹⁵²

Een systeem waarbij platformen als inhoudingsplichtige optreden voor de IB van platformwerkers, kan de Belastingdienst veel werk schelen. Voor zover blijkt dat binnen de kluseconomie platformwerkers in dienstbetrekking staan tot een platform en het platform als werkgever de gewezen inhoudingsplichtige is, is er geen verdergaande inhoudingsplicht nodig. Dit gebeurt namelijk al onder de Wet LB 1964. Echter, bij inkomsten binnen de klus- en deeleconomie die onder de Wet IB 2001 als winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden worden belast, bestaat nog geen inhoudingsplicht.

De IB kan als voorheffing fungeren, welke met de latere aanslag inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen kan worden verrekend. Het is aan de politiek om te bepalen hoe hoog het percentage moet worden. Wegens praktische overwegingen kan op reguliere belastingtarieven worden aangesloten. Een probleem dat daarbij ontstaat is dat belastingplichtigen van wie de inkomsten uit bijvoorbeeld Airbnb in box 3 worden belast, veel voorheffing verschuldigd zijn, terwijl de heffing in box 3 niet afhankelijk is van de hoogte van het inkomen. Dit kan echter weer worden verrekend met de box 3 heffing op een latere

¹⁵² European commission, 'Study on the Assessment of the Regulatory Aspects Affecting the Collaborative Economy in the Tourism Accommodation Sector in the 28 Member States (580/PP/GRO/IMA/15/15111J), Task 1 report, Description of the regulatory environment surrounding the collaborative economy in the tourism accommodation sector', p. 150, 2018. Raadpleegbaar via Publications Office of the European Union: <https://publications.europa.eu/en/home>.

datum. Mocht dit daadwerkelijk tot problemen leiden, dan kan er een lager tarief bij de inhouding gehanteerd worden. Er geldt dan evenwel dat mogelijk veel belastingplichtigen moeten bijbetalen wanneer de aanslag inkomstenbelasting en premies volksverzekeringen wordt opgelegd.

6.6 Deelconclusie

De opkomst van de platformeconomie geeft aanleiding om na te denken over bepaalde knelpunten in de Nederlandse IB. Een van deze knelpunten is de afbakening tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden. De grens hiertussen zit met name in duurzaamheid die reeds bij aanvang van de activiteiten beoogd moet worden of die op een latere datum alsnog moet blijken. Dit is een open norm die door jurisprudentie kan worden ingevuld en dat biedt ruimte om het begrip mee te laten buigen met maatschappelijke ontwikkelingen. De open norm verdraagt zich niet goed met rechtszekerheid aangezien het voor interpretatie vatbaar is wanneer er aan duurzaamheid wordt voldaan. Tevens is het de vraag of de Belastingdienst kan garanderen dat iedere afzonderlijke casus op inhoud beoordeeld wordt om ervoor te zorgen dat belastingplichtigen gelijk worden behandeld. Vereenvoudiging van de afbakening tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden is op zijn plek. Daarbij kan in ogenschouw worden genomen hoe België deze problematiek omtrent de deeleconomie aanpakt. Bij het overschrijden van een bepaalde omzet ontstaat er een rechtsvermoeden van winst uit onderneming. Mocht de belastingplichtige het daar niet mee eens zijn, dan kan hij zich nog beroepen op de open norm die aan de afbakening tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden ten grondslag ligt.

Een volgend knelpunt is de afbakening tussen winst uit onderneming en loon uit dienstbetrekking. Met de opkomst van de platformeconomie ontstaan er nieuwe voorwaarden waaronder partijen met elkaar in zee gaan. Het zou belastingplichtigen in het kader van het rechtszekerheids- en het gelijkheidsbeginsel ten goede komen dat er duidelijkheid komt hoe er met deze nieuwe voorwaarden wordt omgegaan. Met name is van belang wat deze nieuwe voorwaarden betekenen voor het al dan niet aanwezig zijn van een dienstbetrekking.

Een derde knelpunt is dat op basis van de huidige stand van zaken inkomsten uit verhuur van een deel van de eigen woning niet worden belast terwijl inkomsten uit verhuur van de gehele eigen woning wel worden belast. Dit brengt casuïstische vragen met zich mee zoals waar een deel van de eigen woning overgaat in de gehele eigen woning. Dit biedt wederom weinig duidelijkheid voor belastingplichtigen wat zich niet goed verdraagt met het rechtszekerheidsbeginsel. Vanuit het gelijkheidsbeginsel is het twijfelachtig of de regeling proportioneel is met het onderscheid tussen verhuur van een deel en verhuur van de gehele eigen woning. Het is niet duidelijk waar dit onderscheid precies toe dient, maar het kan tot problemen leiden.

Mede om de Belastingdienst lasten van de schouders te nemen is het het overwegen waard om digitale platformen actief te betrekken bij de belastingheffing over de inkomsten van platformwerkers voor zover dat niet reeds op basis van de LB gebeurt. Zo kan er een voorheffing op de IB worden ingevoerd, welke de platformen bij uitbetaling van de inkomsten aan de platformwerker aan de bron inhouden. De platformen dragen de ingehouden heffing af aan de Belastingdienst, waardoor (een deel van) het belastinggeld al is geïnd en de Belastingdienst automatisch informatie ontvangt over de inkomsten van de platformwerkers. Dit kan de Belastingdienst in staat stellen om zich te ontfemen over meer inhoudelijke vraagstukken, zoals de bovenstaande knelpunten. Een en ander zal met betrekking tot de knelpunten en de informatie- en inhoudingsplicht in het volgende hoofdstuk worden uitgewerkt in aanbevelingen.

Hoofdstuk 7 Aanbevelingen

7.1 Afbakening tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden

Ten aanzien van de afbakening tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden wordt aanbevolen om nader onderzoek te verrichten naar de mogelijkheden om de afbakening aan te scherpen. Een mogelijkheid hiertoe is een drempelbedrag voor de omzet in te voeren. Indien deze wordt overschreden, wordt er primair een rechtsvermoeden vastgesteld dat er sprake is van winst uit onderneming. Subsidiair kan alsnog worden gekeken naar de huidige regelgeving indien het rechtsvermoeden geen wenselijke uitkomst geeft. De partij die stelt dat de uitkomst anders moet zijn, behoort dit aannemelijk te maken. Het zou voor de vaststelling van bron van inkomen niet uit moeten maken waar het inkomen wordt verdiend. Een dergelijke afbakening zou derhalve in het algemeen moeten gelden en niet enkel voor de platformeconomie.

7.2 Afbakening tussen winst uit onderneming en loon uit dienstbetrekking

Het is wenselijk dat er verheldering komt over hoe een arbeidsrelatie kwalificeert wanneer de opdrachtgever de opdrachtnemer kan beoordelen en/of zelfs de samenwerking kan beëindigen op basis van consumentenrecensies. Dit geldt ook voor situaties waarin de opdrachtgever het gedrag van de opdrachtnemer kan beïnvloeden en/of controleren. Daar wordt voor belastingdoeleinden wisselend mee omgegaan. Omtrent de afbakening tussen winst uit onderneming en loon uit dienstbetrekking wordt aanbevolen om arbeidsrelaties zoals bij Uber en Deliveroo vanwege de aard van de relatie en werkzaamheden standaard aan te merken als dienstbetrekking.

7.3 Tijdelijke verhuur van (een deel van) de eigen woning

In deze scriptie is geoordeeld dat er geen reden is om een onderscheid te maken tussen inkomsten uit tijdelijke verhuur van een deel en van de gehele eigen woning. Er wordt aanbevolen om alle inkomsten uit tijdelijke verhuur van de eigen woning – met uitzondering voor gevallen die onder de kamerverhuurvrijstelling vallen – conform art. 3.113 Wet IB 2001 te belasten.

7.4 Informatieverschaffing en invordering

Er wordt voor redenen van eenvoud aanbevolen ten aanzien van inkomsten van platformwerkers een voorheffing op de IB in te voeren voor zover hier nog niet in wordt voorzien door middel van inhoudingsplicht via de LB. Een dergelijke voorheffing kan door platform worden ingehouden. De voorheffing wordt vervolgens met de definitieve aanslag inkomstenbelasting en premies volksverzekeringen verrekend.

Hoofdstuk 8 Conclusie

Voor de IB moet er sprake zijn van een bron van inkomen, welke aanwezig wordt geacht bij deelname aan het economische verkeer, bij het beogen van een voordeel dat redelijkerwijs te verwachten is. Voor winst uit onderneming moet er sprake zijn van een onderneming en een ondernemer. Een onderneming is een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid welke door deelname aan het economische verkeer winst probeert te genereren. Een ondernemer is een belastingplichtige voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven en die rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming. Een dienstbetrekking wordt vastgesteld wanneer partijen de intentie hebben een dergelijke overeenkomst te sluiten. Echter, wezen gaat voor schijn, dus als er sprake is van een opdrachtgever welke verplicht is loon te betalen aan en de bevoegdheid bezit om gezag uit te oefenen over een werknemer welke zich verplicht arbeid te verrichten, bestaat er een dienstbetrekking. Aan resultaat uit overige werkzaamheden wordt toegekomen als op basis van winst uit onderneming en loon uit dienstbetrekking niet kan worden geheven in de IB. De duurzaamheid van een onderneming en de gezagsverhouding van een dienstbetrekking ontbreken. Evenwel is de verrichte arbeid van dusdanige kwaliteit dat deze een voordeel tot stand brengt. Dit omvat meer dan normaal vermogensbeheer. Voor inkomsten uit eigen woning moet belastingplichtige een woning bezitten welke hem anders dan tijdelijk als hoofdverblijf ter beschikking staat. In box 3 wordt het rendement uit sparen en beleggen forfaitair vastgesteld. Aan box 3 wordt toegekomen wanneer in box 1 niet wordt geheven.

De platformeconomie bestaat uit de deel-, klus, tweedehands- en product-diensteconomie. Binnen de deeleconomie verlenen particulieren elkaar toegang tot hun onbenutte eigendom. Bij de kluseconomie staat de arbeid van de platformwerker centraal. Er zijn drie soorten platformen: digitaal prikbord, bemiddelaar en werkgever of opdrachtgever. Een digitaal prikbord is enkel een platform met advertenties. Dit platform bemoeit zich niet met de relatie tussen dienstverrichter en cliënt, zoals Airbnb. Een bemiddelaar streeft ernaar door zijn tussenkomst een arbeidsrelatie tot stand te laten komen tussen twee partijen. Een platform in de vorm van werkgever of opdrachtgever heeft tot gevolg dat de platformwerker en het platform een arbeidsrelatie of overeenkomst van opdracht aangaan, zoals Uber en Deliveroo.

Bij Airbnb kunnen inkomsten kwalificeren als: winst uit onderneming, resultaat uit overige werkzaamheden, inkomsten uit eigen woning en belastbaar rendement uit sparen en beleggen. De inkomsten van een Uber chauffeur kunnen voor de IB kwalificeren als winst uit onderneming, resultaat uit overige werkzaamheden. Tevens kunnen deze in box 3 in aanmerking worden genomen. De inkomsten van een koerier voor Deliveroo behoren naar huidig recht te kwalificeren als loon uit dienstbetrekking.

Vanuit het rechtszekerheidsbeginsel moet belastingwetgeving begrijpelijk zijn, zodat belastingplichtigen weten waar ze aan toe zijn. Het gelijkheidsbeginsel moet ervoor zorgen dat belastingplichtigen die in dezelfde situatie verkeren, op gelijke wijze worden behandeld.

De opkomst van de platformeconomie geeft aanleiding om na te denken over bepaalde knelpunten in de Nederlandse IB. Een eerste knelpunt is de afbakening tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden. De grens hiertussen zit met name in duurzaamheid die reeds bij aanvang van de activiteiten beoogd moet worden of die op een latere datum alsnog moet blijken. Dit is een open norm die door jurisprudentie kan worden ingevuld en dat biedt ruimte om het begrip mee te laten buigen met maatschappelijke ontwikkelingen. De open norm verdraagt zich niet goed met rechtszekerheid aangezien het voor interpretatie vatbaar is wanneer er aan duurzaamheid wordt voldaan. Tevens is het de vraag of de Belastingdienst kan garanderen dat iedere afzonderlijke casus op inhoud beoordeeld wordt om ervoor te zorgen dat belastingplichtigen gelijk worden behandeld. Vereenvoudiging van de afbakening tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden is op zijn plek. Daarbij kan in ogenschouw worden genomen hoe België deze problematiek omtrent de deeleconomie aanpakt. Bij het overschrijden van een bepaalde omzet ontstaat er een rechtsvermoeden van winst uit onderneming. Mocht de belastingplichtige het daar niet mee eens zijn, dan kan hij zich nog beroepen op de open norm die aan de afbakening tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden ten grondslag ligt. Hetzelfde geldt voor de Belastingdienst.

Een volgend knelpunt is de afbakening tussen winst uit onderneming en loon uit dienstbetrekking. Met de opkomst van de platformeconomie ontstaan er nieuwe voorwaarden waaronder partijen met elkaar in zee gaan. Met name de opdrachtgever heeft onder deze voorwaarden veel macht. Het zou belastingplichtigen in het kader van het rechtszekerheids- en het gelijkheidsbeginsel ten goede komen dat er duidelijkheid komt over hoe er met deze nieuwe voorwaarden wordt omgegaan. Met name is van belang wat deze nieuwe voorwaarden voor gevolgen hebben voor de IB en dat platformwerkers zekerheid vooraf krijgen.

Een derde knelpunt is dat op basis van de huidige stand van zaken inkomsten uit verhuur van een deel van de eigen woning niet en inkomsten uit verhuur van de gehele eigen woning wel worden belast. Dit brengt casuïstische vragen met zich mee zoals waar een deel van de eigen woning overgaat in de gehele eigen woning. Dit biedt wederom weinig duidelijkheid voor belastingplichtigen wat zich niet goed verdraagt met het rechtszekerheidsbeginsel. Vanuit het gelijkheidsbeginsel is het twijfelachtig of de regeling proportioneel is met het onderscheid tussen verhuur van een deel en verhuur van de gehele eigen woning. Het is niet duidelijk waar dit onderscheid precies toe dient, maar het kan wel tot problemen leiden.

Mede om de Belastingdienst lasten van de schouders te nemen is het het overwegen waard om digitale platformen actief te betrekken bij belastingheffing over inkomsten van platformwerkers voor zover dat niet reeds op basis van de LB gebeurt. Zo kan er een voorheffing op de IB worden ingevoerd, welke de platformen bij uitbetaling van de inkomsten aan de platformwerker aan de bron inhouden. De platformen dragen de ingehouden heffing af aan de Belastingdienst, waardoor (een deel van) het belastinggeld al is geïnd en de Belastingdienst automatisch informatie ontvangt over de inkomsten van de platformwerkers. Dit kan de Belastingdienst in staat stellen om zich te ontfemen over meer inhoudelijke vraagstukken, zoals de bovenstaande knelpunten.

Bibliografie

Boeken

- Van den Berg, J.E., Hoepelman, E.G., 'De eigen woning', 5^e druk, Kluwer, Deventer, 2018.
- van Dijck, J., Poell, T. en de Waal, M., 'De platformsamenleving, strijd om publieke waarden in een online wereld', Amsterdam University Press, 2016.
- Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P., Schuwer, B.F., 'Inkomstenbelasting inclusief hoofdzaken loonbelasting en premieheffing', Kluwer, Deventer, 2014.

Artikelen

- Arends, A.J.M., Cursus Belastingrecht, IB.3.6.2.B.b2, Uitbreiding eigenwoningdefinitie (aanhorigheden).
- Arends, A.J.M., Cursus Belastingrecht, IB.3.6.2.B.b5, Anders dan tijdelijk als hoofdverblijf ter beschikking te staan.
- Arends, A.J.M., Cursus Belastingrecht, IB.3.6.2.B.c2, Genieten van voordelen en dragen van de kosten.
- Arends, A.J.M., Cursus Belastingrecht, IB.3.6.3.C.d, Geen toepassing hardheidsclausule bij hoge onderhoudskosten.
- Arends, A.J.M., Cursus Belastingrecht, IB.3.6.4.B, Toepassing 70%-regel in verband met kosten die rechtstreeks samenhangen met tijdelijke verhuur en kosten van stoffering.
- Arends, A.J.M., Cursus Belastingrecht, IB.3.6.6.B.a, Inleiding.
- Arends, A.J.M., Cursus Belastingrecht, IB.3.6.6.B.b1, Rentekosten in geval van complexe leenovereenkomsten.
- Arends, A.J.M., Cursus Belastingrecht, IB.5.0.2, Plaats in de wet.
- Arends, A.J.M., Cursus Belastingrecht, IB.5.0.6.A.a, Bron van inkomen of niet?
- Arends, A.J.M., Cursus Belastingrecht, IB.5.1.1.B.a, Algemeen.
- Arends, A.J.M., Cursus Belastingrecht, IB.5.1.2.D.b, Rendementsklassen en vermogensmix.
- Arends, A.J.M., Cursus Belastingrecht, IB.5.1.4.A.b2, Onroerende zaken.
- Arends, A.J.M., Cursus Belastingrecht, IB.5.1.4.B, Waarde in het economische verkeer van bezittingen.
- Arends, A.J.M., Cursus Belastingrecht, IB.5.1.5.A Algemeen.
- Arends, A.J.M., Cursus Belastingrecht, IB.5.1.6.A, Geen aftrek voor persoonsgebonden aftrekposten.
- Arends, A.J.M., Cursus Belastingrecht, IB.5.1.6.E, Aftrekbeperking voor 'kleine' schulden.
- Arends, A.J.M., Cursus Belastingrecht, IB.5.4.1.A, Waarde op de peildatum (art. 5.2).

- Bennaars, J.H., 'Is platformwerk een bedreiging of een kans voor het arbeidsrecht? Het antwoord is ja', Arbeidsrecht 2018/28.
- Van den Berg, J.E., 'Fiscale aspecten vermogensetikettering', thema Fiscaal. Raadpleegbaar via Kluwer Navigator.
- Corsten, G.J.M., 'Rechtszekerheid en rechtsbescherming', WFR 2016/141.
- Deloitte, 'Deliveroo: maaltijdbezorger alsnog werknemer; en nu?' Raadpleegbaar via: <https://www2.deloitte.com/nl/nl/pages/legal/articles/deliveroo-maaltijdbezorger-alsnog-werknemer-en-nu.html>.
- Van Es, J.A.G., 'Vermogensetikettering in de inkomstenbelasting', TFO 2003/113.
- FOD Financiën, 'FAQ van 15 oktober 2018 Deeleeconomie (vanaf inkomstenjaar 2018)', vraag 2, 6, 8 en 12. www.monkey.be.
- Frenken, K., Meelen, T., Arets, M., van de Glind, P., 'Wat is nu eigenlijk deeleeconomie?', 2015. Te raadplegen op <https://www.mejudice.nl>.
- Van Kempen, M.L.M., Cursus Belastingrecht, IB.3.2.2.A.a, Algemeen.
- Van Kempen, M.L.M., Cursus Belastingrecht, IB.3.2.2.C.a, Algemeen.
- Van Kempen, M.L.M., Cursus Belastingrecht, IB.3.2.3.A.b, Criterium 'voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven'.
- Van Kempen, M.L.M., Cursus Belastingrecht, IB.3.2.3.A.c, Criterium 'rechtstreekse verbondenheid voor ondernemingsverbintenissen'.
- Ligthart, G.Th., 'Belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden' 2018/2.4.1. Winst uit onderneming versus resultaat uit overige werkzaamheden, raadpleegbaar via Kluwer Navigator.
- Meelen, T., Frenken, K., 'UberPop is geen voorbeeld van deeleeconomie', Het Parool, 10-10-2014.
- Van Norden, G., 'Fiscaliteit en de nieuwe economie', NTFR 2015/2205.
- Rijkers, A.C., Cursus Belastingrecht, IB.3.4.1.A, Inleiding.
- Rijkers, A.C., Cursus Belastingrecht, IB.3.4.3.B.b2.I, Algemeen.
- Rijkers, A.C., Cursus Belastingrecht, IB.3.4.3.B.b4, Buiten onderneming of dienstbetrekking.
- Rijkers, A.C., Cursus Belastingrecht, IB.3.4.3.B.b2.I, Algemeen.
- Rozendal, A., 'Vastgoedexploitatie in de inkomstenbelasting', NTFR 2015/3.
- RTL Z, 'Belastingdienst kan risico-aangiftes mkb niet controleren', 26 januari 2019, <https://www.rtlz.nl/beurs/bedrijven/artikel/4588231/belastingdienst-risico-aangiftes-mkb-controle-personeelstekort>
- RTL Z, 'Chaos bij de Belastingdienst houdt nog wel even aan', 28 december 2018, <https://www.rtlz.nl/algemeen/politiek/artikel/4533251/chaos-belastingdienst-houdt-aan-menno-snel-d66>

- Spauwen, S., ‘Kamerbrief Voortgang uitwerking maatregelen werken als zelfstandige’, NLF 2018/2606.
- Wellens, J., ‘Inkomsten van kapitalen en roerende goederen’, www.monkey.be.
- Wellens, J., ‘Winsten of baten behaald uit toevallige of occasionele prestaties’, www.monkey.be.

Onderzoeken/Rapporten

- Belastingdienst, Toezicht arbeidsrelaties, raadpleegbaar via:
https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/brochures_en_publicaties/toezichtsplan-arbeidsrelaties.
- Cristiano Codagnone and Bertin Martens (2016). Scoping the Sharing Economy: Origins, Definitions, Impact and Regulatory Issues. Institute for Prospective Technological Studies Digital Economy Working Paper 2016/01. JRC100369.
- Europese Commissie, Mededeling van de commissie aan het Europees Parlement, De Raad, Het Europees Economische en Sociaal Comité en het Comité van Regio's: Een Europese agenda voor de deeleconomie, Brussel, Com(2016) 356 final, (SWD(2016) 184 final).
- European commission, ‘*Study on the Assessment of the Regulatory Aspects Affecting the Collaborative Economy in the Tourism Accommodation Sector in the 28 Member States (580/PP/GRO/IMA/15/15111J), Task 1 report, Description of the regulatory environment surrounding the collaborative economy in the tourism accommodation sector*’, p. 150, 2018.
Raadpleegbaar via Publications Office of the European Union:
<https://publications.europa.eu/en/home>.
- Field, F. en Forsey, A., ‘Sweated Labour, Uber and the gig economy’, December 2016.
- Frenken, K., van Waes, A., Smink, M., & van Est, R., Eerlijk delen - Waarborgen van publieke belangen in de deeleconomie en de kluseconomie. Den Haag, Rathenau Instituut, 2017.
- Handboek Loonheffingen 2019, Bijlage Beoordeling gezagsverhouding, raadpleegbaar op:
<https://www.belastingdienst.nl>.
- Legal Uber B.V., ‘Algemene voorwaarden’, raadpleegbaar via:
<https://www.uber.com/nl/legal/terms/nl/>.
- Regeerakkoord 2017 – 2021, ‘Vertrouwen in de toekomst’.
- Uber B.V., ‘Services agreement’ https://www.parliament.uk/documents/commons-committees/work-and-pensions/Written_Evidence/Uber-BV-Driver-Services-Agreement-20-10-2015.pdf.

Jurisprudentie

- HR 21-05-1958, nr. 13 574, BNB 1958/212, ECLI:NL:HR:1958:AY1811.
- HR 28-4-1976, nr. 17 853, BNB 1976/152, ECLI:NL:HR:1976:AX3718.
- HR 03-10-1990, nr. 26 142, BNB 1990/329, ECLI:NL:HR:1990:BH7882.
- HR 14-04-1993, nr. 28 847, BNB 1993/203, ECLI:NL:HR:1993:BH8770.
- HR 17-08-1994, nr. 29 755, BNB 1994/319, ECLI:NL:HR:1994:ZC5731.
- Van Dijk, Noot bij HR 17-08-1994, nr. 29 755, BNB 1994/319, ECLI:NL:HR:1994:ZC5731.
- HR 1 april 2005, nr. 40 083, BNB 2005/244, ECLI:NL:HR:2005:AT3030.
- HR 23-04-2010, nr. 04 843, BNB 2010/244, ECLI:NL:PHR:2010:BJ7956.
- HR 24-06-2011, nr. 01 299, BNB 2011/246, ECLI:NL:HR:2011:BP5707.
- HR 28-10-2011, nr. 05 369, BNB 2011/283, ECLI:NL:HR:2011:BU1991.
- HR 4-05-2012, nr. 02 959, BNB 2012/206, ECLI:NL:HR:2012:BV0662.
- HR 14-11-2014, nr. 01 800, BNB 2015/17, ECLI:NL:HR:2014:3209.
- Hof Arnhem 22-08-1997, nr. 0821, V-N 1997/4707, ECLI:NL:GHARN:1997:AA1196.
- Hof 's-Hertogenbosch, 13-10-2016, nr. 15/00753 en 15/00754, ECLI:NL:GHSHE:2016:4603.
- Rb. Amsterdam 30-12-2016, nr. CV EXPL 15-14 703, ECLI:NL:RBAMS:2016:9040.
- Rb. Noord-Holland 30-05-2018, nr. AWB - 17_4535, ECLI:NL:RBNHO:2018:4343, V-N 2018/34.5, Inkomsten uit verhuur tot eigen woning behorend tuinhuis niet belast.
- Ktr. Amsterdam 23-07-2018, nr. 6622665 CV EXPL 18-2673, ECLI:NL:RBAMS:2018:5183, V-N 2018/41.3: Zaak-Deliveroo: Geen arbeidsovereenkomst voor flexibele maaltijdbezorger.
- Ktr. Amsterdam 15-01-2019, nr. 7044576 CV EXPL 18-14763, ECLI:NL:RBAMS:2019:198.
- HvJ EU 20 december 2017, ECLI:EU:C:2017:981 (C-434/15) (Asociación Profesional Elite Taxi/Uber Systems Spain SL).
- HvJ EU 10 april 2018, ECLI:EU:C:2018:221 (C-320/16) (Uber France SAS).
- Conclusie A-G Szpunar 11 mei 2017 (ECLI:EU:C:2017:364).
- College van Beroep voor het bedrijfsleven 21-09-2017, NJB 2017/1878, nr. 15/293, 15/737, 17/419, ECLI:NL:CBB:2017:312.
- Hof van Cassatie, 2^e kamer – 6 mei 1969, raadpleegbaar op:
https://justitie.belgium.be/nl/rechterlijke_orde/hoven_en_rechtbanken/hof_van_cassatie.

Kamerstukken

- MvT, Kamerstukken II 1998/99, 26 272, nr. 3, raadpleegbaar op:
<https://www.statengeneraaldigitaal.nl>.

- Kamerstukken II 1991/92, 22336, B, punt 4. raadpleegbaar op: <https://www.statengeneraaldigitaal.nl>.
- Kamerstukken II 2014/2015, 34003.

Websites

- Airbnb, Algemene voorwaarden en About us: respectievelijk <https://www.airbnb.nl/help/topic/250/terms---policies> en <https://press.airbnb.com/about-us/>.
- Belgium.be Informatie en diensten van de overheid, Belastbare inkomsten. https://www.belgium.be/nl/belastingen/inkomstenbelastingen/particulieren_en_zelfstandigen/belastbaar_inkomen.
- Federale overheidsdienst Financiën, Onroerend inkomen. https://financien.belgium.be/nl/particulieren/belastingaangifte/belastbaar_inkomen/onroerend_inkomen#definitie#q1?utm_source=node-744%20%20Wat-zijn-onroerende-inkomsten-Wat-moet-ik-aangeven-in-de-belastingaangifte&utm_medium=accordeon_faqs_MMF.
- Federale overheidsdienst Financiën, Roerend inkomen. https://financien.belgium.be/nl/particulieren/belastingaangifte/belastbaar_inkomen/roerend_inkomen#q1?utm_source=node-746%20%20Wat-is-een-roerend-inkomen&utm_medium=accordeon_faqs_MMF.
- <https://monkey.wolterskluwer.com/nl/browse/csh-da-filter!WKBE-LTR-DOCS-PHC-ab939cbfa46348b85f29f1bcfd34c00/mnco12792994-12792995>.
- FOD Economie, ‘Lijst van de door de FOD Financiën erkende platformen’, <https://economie.fgov.be/nl/themas/ondernemingen/duurzame-economie/deeleconomie/actieve-deeleconomieplatforms>.
- <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/zelfstandigen-zonder-personeel-zzp/wet-deregulering-beoordeling-arbeidsrelaties-dba>.
- Uber help, ‘Wat zijn dynamische tarieven?’, <https://help.uber.com/partners/article/wat-zijn-dynamische-tarieven?nodeId=e9375d5e-917b-4bc5-8142-23b89a440eec>.