

Masterscriptie Fiscale Economie

De fiscale uitdagingen van de platformeconomie

“Leuker kunnen we het niet maken, wel makkelijker”

Naam: Lex van Vianen

Studentnummer: 387855

Scriptiebegeleider: drs. M.H.M. Smeets

Tweede beoordelaar: prof. Dr. P. Kavelaars

Datum definitieve versie: 7 november 2019

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

Inhoud

Hoofdstuk 1 Inleiding	4
1.1 Aanleiding	4
1.2 Probleemstelling.....	6
1.3 Deelvragen.....	6
1.4 Toetsingskader	6
1.4.1 Doeltreffendheid (effectiviteit)	7
1.4.2 Doelmatigheid (efficiëntie).....	7
1.4.3 Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid	8
1.4.3 Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid	8
1.5 Opzet	9
1.6 Afbakening.....	9
Hoofdstuk 2 De deelnemers van de platformeconomie	11
2.1 Inleiding	11
2.2 Achtergrond van de platformeconomie	11
2.3 Hoofdrospelers van de platformeconomie	12
2.3.1 Platformaanbieders	13
2.3.2 Gebruikers	15
2.4 Categorieën platforms.....	15
2.4.1 Delen van onroerende zaken - Airbnb.....	15
2.4.2 Delen van roerende zaken – SnappCar & Peerby.....	19
2.4.3 Platformarbeid	22
2.5 Deelconclusie.....	26
Hoofdstuk 3 Het huidige fiscale wettelijke kader	29
3.1 Inleiding	29
3.2 Bron van inkomen	29
3.2.1 Algemeen.....	29
3.2.2 Deelname aan het economische verkeer.....	30
3.2.3 Voordeel beogen/redelijkerwijs te verwachten.....	31
3.3 Wet inkomstenbelasting 2001	32
3.3.1 Algemeen.....	32
3.3.2 Box 1: belastbaar inkomen uit werk en woning.....	33
3.3.3 Box 3: belastbaar inkomen uit sparen en beleggen	42
3.4 Delen van onroerende zaken	44

3.4.1 Algemeen.....	44
3.4.2 Vastgoedexploitatie in de inkomstenbelasting	44
3.4.3 Delen van de eigen woning	47
3.5 Delen van roerende zaken.....	51
3.5.1 Algemeen.....	51
3.5.2 Verhuur van roerende zaken zonder eigen gebruik.....	51
3.5.3 Verhuur van roerende zaken met eigen gebruik.....	52
3.6 Platformarbeid	54
3.6.1 Algemeen.....	54
3.6.2 Subcategorie 1 – Sharednd en AnyJobby	54
3.6.3 Subcategorie 2 - Helping	56
3.6.4 Subcategorie 3 - Deliveroo	58
3.7 Deelconclusie.....	61
Hoofdstuk 4 Toetsing van het fiscale wettelijke kader	65
4.1 Inleiding	65
4.2 Doeltreffendheid	65
4.2.1 Algemeen.....	65
4.2.2 Delen van roerende en onroerende zaken.....	67
4.2.3 Platformarbeid	69
4.2.4 Deelconclusie.....	70
4.3 Doelmatigheid	70
4.3.1 Algemeen.....	70
4.3.2 Delen van roerende en onroerende zaken.....	71
4.3.3 Platformarbeid	72
4.3.4 Deelconclusie.....	73
4.4 Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid	73
4.4.1 Algemeen.....	73
4.4.2 Delen van roerende en onroerende zaken.....	73
4.4.3 Platformarbeid	74
4.4.4 Deelconclusie.....	74
4.5 Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid	75
4.5.1 Algemeen.....	75
4.5.2 Delen van roerende en onroerende zaken.....	76
4.5.3 Platformarbeid	77
4.5.4 Deelconclusie.....	78
4.6 Deelconclusie.....	79

Hoofdstuk 5 Knelpunten en aanbevelingen	81
5.1 Algemeen.....	81
5.2 Complexiteit en niet-naleving van de regelgeving	81
5.2.1 Knelpunt	81
5.2.2 België	81
5.2.3 Italië.....	82
5.2.4 Denemarken	83
5.2.5 Aanbeveling	83
5.3 Het begrip ‘normaal actief vermogensbeheer’	85
5.3.1 Knelpunt	85
5.3.2 Aanbeveling	86
5.4 Verhuur (gedeelte) eigen woning.....	88
5.4.1 Knelpunt	88
5.4.2 Aanbeveling	88
5.5 Afbakening winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden.....	89
5.5.1 Knelpunt	89
5.5.2 Aanbeveling	90
5.6 Afbakening winst uit onderneming en loon uit dienstbetrekking	91
5.6.1 Knelpunt	91
5.6.2 Aanbeveling	92
5.7 De forfaitaire rendementsheffing van box 3.....	94
5.7.1 Knelpunt	94
5.7.2 Aanbeveling	94
5.8 Hoofdzakelijk als belegging criterium	96
5.8.1 Knelpunt	96
5.8.2 Aanbeveling	96
5.9 Deelconclusie.....	97
Hoofdstuk 6 Conclusie.....	99
6.1 Algemeen.....	99
6.2 Samenvatting deelconclusies	99
6.3 Antwoord probleemstelling	105
Literatuurlijst	107

Hoofdstuk 1 Inleiding

1.1 Aanleiding

Nieuwe manieren van werken, ondernemen en delen, waarbij de digitale snelweg een belangrijke faciliterende rol speelt, zijn niet meer weg te denken uit de (Nederlandse) economie. Particulieren delen in toenemende mate hun goederen via digitale platforms (deeleconomie). Ook wordt steeds vaker dienstverlenend werk verricht met tussenkomst van digitale platforms (kluseconomie).¹ Vraag en aanbod vinden elkaar in deze platformeconomie makkelijker dan ooit.

Het delen en verhandelen van consumentengoederen door particulieren is niet nieuw. Zo wordt door een thuisklusser weleens gereedschap geleend van de buurman. Ook worden zo nu en dan tweedehands goederen verhandeld via plaatselijke rommelmarkten. Desalniettemin geeft de tussenkomst van digitale platforms een nieuwe dimensie aan deze traditionele deel- en ruilmethodiek. Dankzij het gebruik van moderne technologie wordt via de digitale snelweg een enorme schaa sprong gemaakt. Consumenten kunnen door tussenkomst van digitale platforms op grote schaal en op elk gewenst moment diensten en producten verhandelen. De opkomst van de platformeconomie is onder meer te danken aan de afname van transactiekosten tussen onbekenden. Onder transactiekosten worden in dit verband verstaan alle kosten en moeite die gepaard gaan met het realiseren van een transactie. Door de tussenkomst van platforms zijn de onderzoeks- en contractkosten aanzienlijk gedaald. Een belangrijk aspect hiervan is het gebruik van online beoordelingssystemen waarmee aanbieders en vragers elkaar beoordelen. Goede beoordelingen creëren vertrouwen en verlagen daarmee transactiekosten. Ook bieden platforms verzekeringen aan en worden transacties geautomatiseerd afgehandeld via standaardcontracten en online betaalsystemen.²

De digitale platforms kennen uiteenlopende verschijningsvormen. Een bekend voorbeeld van een platform is de huizenverhuursite Airbnb. Dit platform faciliteert de verhuur van appartementen, kamers of gehele woningen aan toeristen. Inmiddels doet Airbnb de reguliere hotelbranche in veel grote steden pijn.³ Diverse steden hebben dan ook regelgeving opgesteld om de snelle groei te reguleren. Een woning in Amsterdam mag vanaf 2019 bijvoorbeeld nog maximaal 30 dagen per jaar worden verhuurd in het kader van vakantieverhuur.⁴ Ook het platform Snappcar maakt zijn opmars. Hierbij kunnen particulieren hun auto verzekerd verhuren aan andere particulieren. Snappcar probeert via het faciliteren van autodelen in te spelen op een nieuwe generatie die autobezit minder als doel ziet en iets om trots op te zijn, maar als praktisch middel om van A naar B te komen.⁵ Een voorbeeld van een platform waarbij particulieren diensten aanbieden is Sharednd. Via dit platform verwelkomen thuishokks steeds vaker particulieren in hun woonkamer voor een geheel verzorgd diner.⁶ Hiermee worden consumenten die een huiskamerrestaurant willen bezoeken gekoppeld aan hobbychefs. Een ander voorbeeld is het platform Helping. Helping bemiddelt tussen particuliere schoonmakers en particuliere huishoudens, waarbij het huishouden de schoonmaker inhuurt. Het platform heeft de

¹ Kamerstukken II, 2017-2018, 33 009, nr. 47, p. 1.

² Frenken, F., Deeleconomie onder één noemer, Universiteit Utrecht: 2016, p.7.

³ Vos, A de, 'De fiscus maakt ook deel uit van de ruileconomie' Financieel Dagblad 13 juni 2015.

⁴ 'Maximale verhuur via Airbnb in Amsterdam 30 dagen' NOS 10 januari 2018.

⁵ Frenken, K., A. van Waes, M. Smink & R. van Est, Eerlijk delen - Waarborgen van publieke belangen in de deeleconomie en de kluseconomie. Den Haag, Rathenau Instituut, 2017.

⁶ Driessen, C., 'De belastingdienst weet zich geen raad met de online deeleconomie' NRC 23 juni 2017.

ambitie om naast schoonmaken uit te breiden naar andere klusjesdiensten in en om het huis, zoals tuinieren, babysitten en meubels monteren.⁷ De platforms Deliveroo (maaltijdbezorgdiensten) en Uber (taxidiensten) kennen een gelijksoortige positionering als bemiddelaar voor dienstverlening. Kortom, de verscheidenheid aan platforms is groot.

De producerende dan wel dienstverlenende consument treedt in concurrentie met het bestaande bedrijfsleven en de daarbij behorende traditionele arbeidsverhoudingen. Het kabinet heeft in dit verband aangegeven de ruimte te willen geven aan de platformeconomie door terughoudend te zijn met beperkende regulering. De platformeconomie biedt volgens het kabinet economische kansen, omdat consumenten kunnen profiteren van een groter, gevarieerder, transparanter, laagdrempeliger en deels goedkoper aanbod van goederen en diensten. Bovendien kunnen particulieren in hun rol als aanbieder via platforms op een laagdrempelige en flexibele manier iets bijverdienen.⁸

Al deze nieuwe vormen van werken, ondernemen en delen en de snelle ontwikkeling hiervan creëren evenwel uitdagingen voor de belastingheffing. Wordt een thuiskok die vier keer per jaar zijn keuken openstelt aangemerkt als ondernemer? En stel nu dat dit uitgroeit tot zestig keer per jaar? En moet inkomstenbelasting worden betaald over de verhuur van een (eigen) woning of auto? Dit soort vragen zorgt voor veel onduidelijkheid onder de deelnemers van de platformeconomie, maar resulteert ook in handavingsproblematiek voor de belastingdienst. Veel inkomsten uit de platformeconomie blijven namelijk buiten het zicht van de fiscus, aangezien deze inkomsten veelal niet worden aangegeven in de aangifte inkomstenbelasting.⁹ Aangezien platforms niet zomaar gegevens verstrekken aan de belastingdienst vanwege de privacy van hun aanbieders, bekommert ook lang niet iedereen zich om zijn fiscale plicht.¹⁰ Daarnaast doen platforms er alles aan om te voorkomen dat ze als werkgever worden beschouwd. Zo laten platforms als Deliveroo en Uber hun maaltijdbezorgers en chauffeurs als zelfstandigen werken, waarmee wordt getracht de toepassing van arbeidsrechtelijke regels en de sociale verzekeringsplicht te voorkomen.¹¹ Deze ontwikkelingen roepen de vraag op of de bestaande fiscale wet- en regelgeving toereikend is om dit nieuwe fenomeen het hoofd te bieden of dat het wenselijk en mogelijk zelfs noodzakelijk is om een nader juridisch kader te ontwerpen.¹²

De Agenda voor de deeleconomie van de Europese Commissie vormt een belangrijke aanzet voor het onder de aandacht brengen van de fiscale uitdagingen van de platformeconomie. Het kabinet heeft echter in zijn reactie op deze agenda verklaard dat de bestaande Nederlandse regelgeving op fiscaal gebied toereikend is om de nieuwe gevolgen van de platformeconomie het hoofd te bieden.¹³ De Staatssecretaris van Economische zaken en Klimaat heeft daarnaast in zijn brief aan de Voorzitter van de Tweede Kamer van 9 januari 2018 expliciet benoemd dat het wettelijke fiscale kader tot nu toe toereikend is gebleken om deze nieuwe verdienmodellen te kunnen inpassen, aangezien inkomsten

⁷ Frenken, K., A. van Waes, M. Smink & R. van Est, Eerlijk delen - Waarborgen van publieke belangen in de deeleconomie en de kluseconomie. Den Haag, Rathenau Instituut, 2017.

⁸ Kamerstukken II, 2017-2018, 33 009, nr. 47, p. 2.

⁹ Vos, A de, 'De fiscus maakt ook deel uit van de ruileconomie' Financieel Dagblad 13 juni 2015.

¹⁰ Driessen, C., 'De belastingdienst weet zich geen raad met de online deeleconomie' NRC 23 juni 2017.

¹¹ Verhulp, E., Platformwerkers verdienen meer!, Arbeidsrecht 2018/1.

¹² Mol-Verver, S.J., Nodigt groei deeleconomie uit tot nieuwe fiscale wetgevingsinitiatieven, NTFR 2017/55.

¹³ Kamerstukken 2015-2016, 22 112, nr. 2172 (fiche 3), p. 6-7.

uit de platformeconomie vooralsnog tot de belastbare bronnen van inkomen kunnen worden gerekend.¹⁴ Anderen zetten bij dit uitgangspunt hun vraagtekens.¹⁵

1.2 Probleemstelling

De snelle ontwikkeling van de platformeconomie en de fiscale uitdagingen die daarmee gemoeid gaan geven aanleiding voor een onderzoek naar de platformeconomie en haar belastingtechnische aspecten. Hierbij wordt onderzocht in hoeverre het uitgangspunt van het kabinet opgaat. De probleemstelling die bij de uitvoering van dit onderzoek centraal staat is als volgt geformuleerd:

Is het huidige Nederlandse wettelijke fiscale kader toereikend om inkomen uit de platformeconomie adequaat in de belastingheffing te betrekken – en zo nee – wat zijn hiervoor wenselijke en mogelijk zelfs noodzakelijke aanpassingen?

1.3 Deelvragen

De probleemstelling wordt beantwoord aan de hand van de volgende deelvragen:

Hoofdstuk 2: Hoe zit het verdienmodel van de platformeconomie in elkaar en welke rechtsbetrekkingen kunnen hierbij worden geconstateerd?

Hoofdstuk 3: Hoe ziet het huidige fiscale wettelijke kader eruit met betrekking tot de belastingheffing over inkomen uit de platformeconomie?

Hoofdstuk 4: Is het huidige fiscale wettelijke kader toereikend om de inkomsten uit de platformeconomie adequaat in de belastingheffing te betrekken?

Hoofdstuk 5: Wat zijn wenselijke en/of noodzakelijke aanpassingen van het fiscale wettelijke kader?

1.4 Toetsingskader

Om te bepalen of het huidige Nederlandse wettelijke fiscale kader toereikend is om inkomen uit de platformeconomie adequaat in de belastingheffing te betrekken, zijn vier toetsingscriteria opgesteld:

- Doeltreffendheid (effectiviteit);
- Doelmatigheid (efficiëntie);
- Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid;
- Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid.

Deze toetsingscriteria zijn ontleend aan de Nota Zicht op wetgeving en worden beschouwd als essentiële kwaliteitseisen van adequate wetgeving.¹⁶ Om deze reden acht ik deze toetsingscriteria van belang om in dit verband de kwaliteit van het Nederlandse wettelijke fiscale kader te beoordelen. Aangezien het toetsingskader uit verschillende criteria bestaat, zal een weging moeten worden

¹⁴ Kamerstukken II, 2017-2018, 33009, nr. 47, p. 8.

¹⁵ O.a. Mol-Verver, S.J., Nodigt groei deeleconomie uit tot nieuwe fiscale wetgevingsinitiatieven, NTFR 2017/55 en Norden, G.J. van, Fiscaliteit en de nieuwe economie, NTFR 2015/2205.

¹⁶ Kamerstukken II, 1990/91, 22 008, nr. 2, p. 23, par. 2.2.

gemaakt van de verschillende criteria om tot een uiteindelijke conclusie te komen. De vier toetsingscriteria worden in het vervolg van deze paragraaf nader bezien.

1.4.1 Doeltreffendheid (effectiviteit)

Het kwaliteitsvereiste van doeltreffendheid (effectiviteit) houdt in dat wetgeving, op zijn minst in belangrijke mate, tot verwezenlijking van de door de wetgever beoogde doelstellingen moet leiden.¹⁷ Bij het toetsen van het huidige fiscale wettelijke kader op doeltreffendheid ten aanzien van de belastingheffing over inkomen uit de platformeconomie gaat het derhalve om de vraag of de doelstellingen zoals de wetgever deze heeft gesteld worden verwezenlijkt. De vraag of sprake is van effectief beleid staat hierbij centraal. Voorts is sprake van effectief beleid ten aanzien van de belastingheffing over inkomsten uit de platformeconomie, indien de gestelde doelen die ten grondslag liggen aan de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) worden gerealiseerd.

Om dit te beoordelen wordt allereerst teruggerepen naar de rechtsgrond van de inkomstenbelasting. Het draagkrachtbeginsel wordt in dit verband als leidend beginsel beschouwd ten aanzien van de verdeling van belastingdruk over belastingplichtigen.¹⁸ Het draagkrachtbeginsel komt voort uit het gelijkheidsbeginsel. Ingevolge het gelijkheidsbeginsel moeten gelijke gevallen gelijk worden behandeld en moeten ongelijke gevallen ongelijk worden behandeld naar evenredigheid van hun ongelijkheid. Om te beoordelen of belastingheffing over inkomsten uit de platformeconomie in overeenstemming is met het draagkrachtbeginsel, wordt onderzocht in welke mate sprake is van horizontale en verticale gelijkheid. De fiscale invulling van horizontale gelijkheid is dat belastingplichtigen die zich in dezelfde economische omstandigheden bevinden, eenzelfde belastingdruk moeten ervaren. Horizontale gelijkheid is objectief vast te stellen door de verschuldigde belasting van twee belastingplichtigen die in dezelfde economische omstandigheden verkeren met elkaar te vergelijken. Verticale gelijkheid houdt in dat ongelijke gevallen ongelijk worden behandeld. Verticale gelijkheid gaat gepaard met progressie. Het percentage waarmee het inkomen wordt belast dient hoger te zijn naarmate het inkomen toeneemt.

Voorts wordt getoetst in hoeverre het huidige Nederlandse wettelijke fiscale kader ten aanzien van de inkomstenbelastingheffing over inkomsten uit de platformeconomie bijdraagt aan het behalen van de doelstellingen zoals de overheid deze heeft gesteld. Hiervoor wordt aangesloten bij de doelstellingen die ten grondslag liggen aan de belastingherziening in 2001, welke heeft geresulteerd in de huidige Wet IB 2001.¹⁹ Overigens zijn deze doelstellingen al vele decennia bekend uit de fiscale theorie.²⁰

1.4.2 Doelmatigheid (efficiëntie)

Het kwaliteitsvereiste van doelmatigheid (efficiëntie) houdt in dat wetgeving voor de samenleving of overheid niet mag leiden tot een te ongunstige verhouding tussen de baten en lasten die uit de werking van de wet voortvloeien.²¹ Wetgeving kan als doelmatig worden beschouwd indien met de beschikbare middelen tegen zo laag mogelijke kosten een zo groot mogelijk effect wordt bereikt.²²

¹⁷ Kamerstukken II, 1990/91, 22 008, nr. 2, p. 25, par. 2.2.3.

¹⁸ Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P. en Schuwer, B.F., *Inkomensbelasting*, Kluwer, tiende herziene druk 2014, p.1.

¹⁹ Kamerstukken II, 1998-1999, 26 727, nr. 3.

²⁰ Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P. en Schuwer, B.F., *Inkomensbelasting*, Kluwer, tiende herziene druk 2014, p.18.

²¹ Kamerstukken II, 1990/91, 22 008, nr. 2, p. 25, par. 2.2.3.

²² Vermeend, W., *Instrumentalisering van het belastingrecht*, WFR 1996/209.

Toetsing op efficiëntie berust in dit verband op de kwalitatieve afweging van de maatschappelijke baten en kosten van het huidige fiscale wettelijke kader ten aanzien van de belastingheffing over inkomsten uit de platformeconomie. Wordt het juiste middel gebruikt om het gewenste doel te bereiken? Meer specifiek wordt getoetst of het huidige fiscale wettelijke kader ten aanzien van de belastingheffing over inkomsten uit de platformeconomie geschikt is om de vastgestelde doelstellingen te bereiken.

1.4.3 Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid

Bezien vanuit rechtszekerheid is het buitengewoon belangrijk dat wetten eenvoudig, duidelijk en toegankelijk zijn voor degenen die met de regels worden geconfronteerd. De bedoeling van de wetgever moet dan ook inzichtelijk zijn voor belastingplichtigen enerzijds en bestuur en rechter anderzijds, zodat zij duidelijk voor ogen hebben wat zij zelf mogen of moeten doen of nalaten.²³

Het huidige fiscale wettelijke kader ten aanzien van de belastingheffing over inkomsten uit de platformeconomie wordt in dit verband allereerst beoordeeld op complexiteit voor belastingplichtigen, waarbij wordt onderzocht in hoeverre de fiscale verplichtingen voor belastingplichtigen duidelijk zijn. Daarnaast wordt onderzocht in hoeverre het huidige fiscale wettelijke kader bijdraagt aan een efficiënte en vlotte uitvoering van de processen van aangiften en aanslagen vanuit het oogpunt van de belastingdienst. Onduidelijke wetgeving kan namelijk leiden tot controleproblematiek bij de belastingdienst.

1.4.3 Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid

Wetten die niet of onvoldoende uitvoerbaar of handhaafbaar zijn kunnen tot een zogenoemde dode letter ontaarden. Dit is op zowel beleidsmatige als op rechtsstatelijke gronden onaanvaardbaar. Handhaafbaarheid van wetgeving berust op de mogelijkheid om eerbiediging van wettelijke bepalingen te forceren, zowel met juridische reacties op niet-naleving, als met het treffen van feitelijke maatregelen. Belangrijke factoren hierbij zijn de capaciteit en deskundigheid van het uitvoerend apparaat en de samenwerking tussen uitvoerende organisaties. Ook moet niet uit het oog worden verloren dat naast een passend stelsel van sanctionering er ook tal van andere mogelijkheden zijn om de naleving van wettelijke regels te bevorderen. Hierbij valt te denken aan een deugdelijke voorlichting over de geldende regels.²⁴

De belangrijkste uitvoerende instantie op het gebied van fiscale wetgeving is de belastingdienst. Ten behoeve van de uitvoering van wetgeving wordt vaak een beroep gedaan op de beschikbaarheid van standaardgegevens. Inhoudelijke en procedurele afstemming tussen de wet en de benodigde informatiesystemen vormen dan ook een essentiële factor bij het wetgeven en de daarmee beoogde beleidsvoering.²⁵

Bij de toetsing van het huidige fiscale wettelijke kader op uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid ten aanzien van de belastingheffing over inkomen uit de platformeconomie wordt derhalve beoordeeld in

²³ Kamerstukken II, 1990/91, 22 008, nr. 2, p. 30, par. 2.2.7.

²⁴ Kamerstukken II, 1990/91, 22 008, nr. 2, p. 27-28, par. 2.2.5.

²⁵ Kamerstukken II, 1990/91, 22 008, nr. 2, p. 29, par. 2.2.5.

hoeverre het mogelijk is om naleving van de wetgeving af te dwingen. Hierbij wordt ook ingegaan op de formeelrechtelijke aspecten van de belastingheffing over inkomsten uit de platformeconomie, zoals de heffingssystematiek en mogelijkheden voor informatie-inwinning door de belastingdienst.

1.5 Opzet

Allereerst wordt in hoofdstuk twee in kaart gebracht wie nu precies de (hoofd)rolspelers in deze platformeconomie zijn en hoe het verdienmodel in elkaar zit. Hierbij wordt onderzocht in welke hoedanigheden de platforms opereren, waarbij de verscheidenheid aan platforms naar soort worden gecategoriseerd. Meer specifiek gaat het in dit verband om de vraag welke rechtsbetrekkingen tussen de deelnemers van de platformeconomie kunnen worden geconstateerd. De verschillende platformdeelnemers en hun inkomensbronnen worden in dit hoofdstuk geïdentificeerd en onderverdeeld in categorieën.

Nadat in kaart is gebracht wie nu precies de (hoofd)rolspelers in deze nieuwe platformeconomie zijn, wordt in hoofdstuk drie uitgewerkt wat hun bestaande fiscale positie is. Hierbij gaat het om de fiscale positie ten aanzien van de inkomstenbelasting. Allereerst wordt ingegaan op de klassieke heffingssystematiek van de relevante fiscale wet- en regelgeving. Vervolgens wordt voor de verschillende inkomensbronnen uit de platformeconomie uitgewerkt hoe deze in de heffing van inkomstenbelasting (zouden moeten) worden betrokken. In dit onderdeel wordt ook ingaan op de formeelrechtelijke aspecten van het huidige fiscale wettelijke kader ten aanzien van de belastingheffing over inkomsten uit de platformeconomie. Hierbij gaat het onder meer om de heffingssystematiek, invorderingsmogelijkheden en mogelijkheden tot informatie-inwinning.

Vervolgens wordt in hoofdstuk vier aan de hand van het toetsingskader uit paragraaf 1.4 bepaald of het huidige Nederlandse wettelijke fiscale kader toereikend is om inkomen uit de platformeconomie adequaat in de belastingheffing te betrekken. Op basis van de uitkomst van deze toetsing wordt geconcludeerd of het huidige wettelijke fiscale kader toereikend is om de nieuwe gevolgen van de platformeconomie het hoofd te bieden. Het kabinet veronderstelt immers dat dit het geval is. Aansluitend op de bevindingen in hoofdstuk vier richt hoofdstuk vijf zich op de wenselijkheid en mogelijkerwijs zelfs noodzakelijkheid van aanpassingen in het fiscale beleid en de wet- en regelgeving. Afhankelijk van de bevindingen in hoofdstuk vier varieert deze zoektocht van een kleine aanpassing in de bestaande wetgeving tot in het meest uiterste geval een herziening van de inkomstenbelasting. Ik acht een aanpassing wenselijk of mogelijkerwijs zelfs noodzakelijk naarmate deze beter aansluit bij de uitgangspunten van het toetsingskader. Het slotstuk van dit onderzoek bestaat uit een antwoord op de probleemstelling en de daaruit voortvloeiende aanbevelingen.

1.6 Afbakening

Allereerst verdient het hier de opmerking dat belastingheffing over inkomsten uit de platformeconomie wenselijk wordt geacht, zodat aan die problematiek geen aandacht wordt besteed. Voorts richt dit onderzoek zich op het fiscale wettelijke kader inzake de belastingheffing over inkomsten die worden behaald in de platformeconomie. De eventuele heffing van omzetbelasting over prestaties in de platformeconomie wordt hierbij buiten beschouwing gelaten. Verder richt dit onderzoek zich niet op de product-dienst economie via een digitaal platform. Meer specifiek gaat het hierbij om business-to-consumer diensten, waarbij een platform enkel presteert jegens klanten.

Voorbeelden van dergelijke diensten zijn autoverhuur via het platform Greenwheels en scooterverhuur via het platform Felyx. Tot slot worden de belastingtechnische aspecten ten aanzien van inkomsten die door de platforms zelf worden vergaard met hun dienstverlening niet behandeld.

Hoofdstuk 2 De deelnemers van de platformeconomie

2.1 Inleiding

In de platformeconomie komen vraag en aanbod samen door de tussenkomst van digitale platforms. In dit hoofdstuk wordt in kaart gebracht wie nu precies de deelnemers van deze platformeconomie zijn en hoe het verdienmodel in elkaar zit (de eerste deelvraag). Hierbij wordt allereerst uitgewerkt wat precies wordt verstaan onder de platformeconomie en aansluitend worden de hoofdrolspelers van de platformeconomie geïdentificeerd. Vervolgens wordt structuur aangebracht in de verscheidenheid aan platforms door verschillende categorieën te vormen. Binnen deze verschillende categorieën worden één of meer digitale platforms bestudeerd, zodat het onderzoek kan worden uitgewerkt aan de hand van concrete praktijkcases. Meer specifiek gaat het in dit verband om de vraag welke rechtsbetrekkingen tussen de deelnemers van de platformeconomie kunnen worden geconstateerd. Tot slot wordt antwoord gegeven op de eerste deelvraag.

2.2 Achtergrond van de platformeconomie

Om de deelnemers van de platformeconomie in kaart te kunnen brengen is het allereerst van belang om vast te stellen wat nu precies wordt verstaan onder de platformeconomie. Hierbij is de belangrijkste bron voor begripsverwarring de aanduiding deeleconomie. In populaire media wordt de opkomst van digitale platforms namelijk vaak geschaard onder de term 'deeleconomie'. De deeleconomie valt in dit verband te definiëren als het fenomeen dat consumenten elkaar gebruik laten maken van hun onbenutte consumptiegoederen, eventueel tegen vergoeding.²⁶ Consumenten delen dus onderling hun bezit op momenten dat zij die goederen niet gebruiken. Voorbeelden van deelplatforms zijn de huizenverhuursite Airbnb en de autoverhuursite SnapCarr. De opkomst van de deeleconomie is echter onderdeel van een bredere ontwikkeling waarin digitale platforms worden gebruikt om onderling economische relaties aan te gaan. In de kluseconomie worden bijvoorbeeld geen goederen gedeeld, maar verlenen consumenten elkaar diensten. Hierbij gaat het dus niet om het huren van een auto, maar om een taxirit die als dienst wordt aangeboden. Bij de productie van de dienst wordt overigens wel vaak gebruik gemaakt van goederen die daardoor beter worden benut. Het aanbieden van persoonlijke diensten kan hierdoor lijken op het delen van goederen, maar toch bestaat er een essentieel verschil. Met het verrichten van een dienst wordt namelijk extra capaciteit gegenereerd en kan er geen sprake zijn van betere benutting van anderszins onbenutte capaciteit.²⁷ Om die reden valt het taxiplatform Uber bijvoorbeeld niet onder de deeleconomie, maar onder de kluseconomie. Andere voorbeelden van klusplatforms zijn Helping (schoonmaakdiensten) en Sharednd (restaurantdiensten). Al deze verschillende verschijningsvormen van platforms kunnen als onderdeel van de platformeconomie worden geïdentificeerd.

De gehanteerde definities maken duidelijk dat het verschijnsel van delen, ruilen en klussen tussen consumenten zeker niet nieuw is. Binnen de kring van familie en vrienden werden al lang voor het ontstaan van online platforms spullen aan elkaar uitgeleend of vriendendiensten verricht. Ook bestaat er een praktijk van incidentele klusjes die veelal zwart worden betaald (zoals schoonmaken). Volgens het platform Helping wordt bijvoorbeeld bijna 98 procent van de schoonmaakdiensten zwart

²⁶ Frenken, K., A. van Waes, M. Smink & R. van Est, Eerlijk delen - Waarborgen van publieke belangen in de deeleconomie en de kluseconomie. Den Haag, Rathenau Instituut, 2017.

²⁷ Frenken, K., A. van Waes, M. Smink & R. van Est, Eerlijk delen - Waarborgen van publieke belangen in de deeleconomie en de kluseconomie. Den Haag, Rathenau Instituut, 2017.

geregeld.²⁸ In hoeverre dit percentage accuraat is valt uiteraard te betwisten, maar een dergelijke vaststelling duidt in ieder geval op de aanwezigheid van een praktijk waar veel zwart wordt geregeld. Verder meldt de NOS dat uit onderzoek van het CBS blijkt dat in de schoonmaakbranches het meeste wordt zwartgewerkt. In die sector gaat jaarlijks zo'n 1,44 miljard euro om.²⁹

De opkomst van digitale platforms heeft een belangrijke verandering teweeg gebracht. Door de tussenkomst van digitale platforms wordt het voor consumenten namelijk aantrekkelijk om economische relaties aan te gaan met volstrekt vreemden. De belangrijkste functie van digitale platforms is dan ook het verbinden van en het vertrouwen wekken tussen vreemden. De economische logica hierachter kan het beste worden begrepen aan de hand van de transactiekostentheorie. Transactiekosten zijn alle kosten die zijn verbonden aan de totstandkoming van een transactie. Hierbij gaat het onder meer om het zoeken van een geschikte partij die bereid is tot het aangaan van een bepaalde economische relatie (zoekkosten), de kosten die verbonden zijn aan het opstellen van contracten (contractkosten) en het nagaan of iemand de gemaakte afspraken heeft nageleefd (controlekosten).³⁰ Door de tussenkomst van digitale platforms zijn deze transactiekosten aanzienlijk gedaald. Vraag en aanbod worden samengebracht door het gebruik van algoritmes die een vrager een selectie van potentiële aanbieders laat zien welke op basis van een aantal specifieke kenmerken (zoals plaats, tijd en productkenmerken) zijn geselecteerd. Verder komen transacties tot stand aan de hand van standaardcontracten en hebben digitale platforms verschillende manieren gevonden om risico's te beperken of te verzekeren, waardoor het vertrouwen tussen consumenten wordt vergroot. Zo worden risico's bijvoorbeeld beperkt door platformgebruikers elkaar te laten beoordelen. Hierdoor kan een reputatie worden opgebouwd, waarmee toekomstige transactiekosten worden verlaagd. Daarnaast bieden deelplatforms doorgaans verzekeringen aan voor gedeelde goederen. Bij autodelen worden de risico's bijvoorbeeld afgedekt door een verzekering die maar voor één uurperiode geldt.³¹ Kortom, vraag en aanbod worden in deze platformeconomie samengebracht op een wijze die zonder het gebruik van de moderne platformtechnologie niet op een rendabele manier te organiseren zou zijn geweest.³²

2.3 Hoofdrolspelers van de platformeconomie

Nu is vastgesteld wat precies onder de platformeconomie wordt verstaan is het van belang om vast te stellen wie de hoofdrolspelers zijn en hoe het verdienmodel in elkaar zit. De rolverdeling binnen de platformeconomie wordt gekenmerkt door drie groepen van hoofdrolspelers, namelijk de platformaanbieders, de aanbieders en de afnemers.

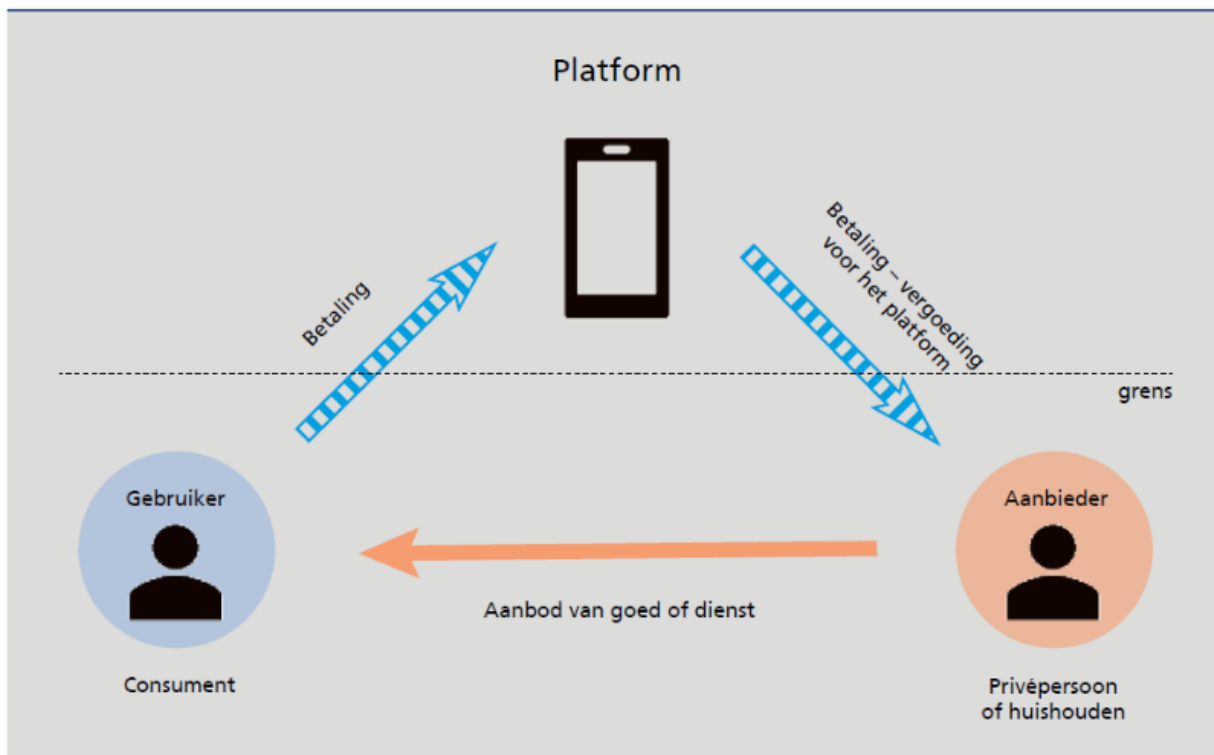
²⁸ Vegterlo, A., 'Een werkster brengt verplichtingen mee.' NRC 25 maart 2017.

²⁹ Rijn, V. van, 'Honderdduizenden Nederlanders werken zwart, schoonmakers koploper'. NOS 27 september 2019.

³⁰ Frenken, K., A. van Waes, M. Smink & R. van Est, Eerlijk delen - Waarborgen van publieke belangen in de deeleconomie en de kluseconomie. Den Haag, Rathenau Instituut, 2017, p. 27, par. 2.3.

³¹ Frenken, K., A. van Waes, M. Smink & R. van Est, Eerlijk delen - Waarborgen van publieke belangen in de deeleconomie en de kluseconomie. Den Haag, Rathenau Instituut, 2017, p. 26-28, par. 2.3.

³² Dekker, F., Werken in de kluseconomie: een literatuurstudie, Beleid en Maatschappij 2018/2, p. 193.



2.3.1 Platformaanbieders

De platformaanbieders creëren waarde door interacties tussen twee of meer partijen te faciliteren, waarbij vraag en aanbod worden samengebracht via een digitaal platform. Het platform wordt ontwikkeld en geëxploiteerd door de platformaanbieder, die veelal een percentage inhoudt op de betalingsstroom bij de uitgevoerde transacties. Ook verdienen platformaanbieders geld met de verkoop van gebruikersdata die is verzameld op het platform of door het plaatsen van gerichte advertenties.³³

Platforms lijken in het algemeen een rol te vervullen die lijkt op die van een traditionele tussenpersoon. Hierbij gaat het om het faciliterend optreden ten aanzien van de samenkomst van vraag en aanbod, waarbij de platforms niet op één lijn staan met degenen die de activiteit zelf bedrijven. Hiertoe kan de vergelijking worden gemaakt met fysieke markten, waarbij de organisator standplaatsen op de markt verhuurt en huurders van standplaatsen zich aan de regels van de markt moeten houden. De marktorganisator faciliteert de markt en de huurders verkopen voor eigen rekening en risico. Digitale platforms met minimale bemoeienis tussen aanbieders en afnemers zijn vergelijkbaar met deze fysieke markten en worden ook wel aangeduid als 'digitale prikborden' die slechts voorzien in een weergave van vraag en aanbod. Een belangrijk verschil is echter dat betalings-, communicatie- en reputatiesystemen ook vaak via het platform verlopen. Doordat platforms doorgaans een sterkere mate van betrokkenheid vertonen met de totstandkoming van een transactie dan het louter faciliteren van een handelsruimte hebben zij veelal meer weg van een bemiddelaar.³⁴ Een bemiddelaar is een tussenpersoon die is gehouden tot bevordering van de totstandkoming van een overeenkomst tussen

³³ Basselier, R., Langenus, G., Walravens, L., De opkomst van de deeleconomie, september 2018.

³⁴ Tjong Tjin Tai, T.F.E., Platformen als uitdaging voor het privaatrecht, WPNR 2018/7214.

zijn opdrachtgever en een derde.³⁵ De Hoge Raad heeft in dit verband geoordeeld dat bemiddeling kan worden onderscheiden van de hiervoor genoemde prikbordefunctie doordat contractpartijen in het kader van bemiddeling niet zelfstandig met elkaar in contact kunnen treden en over totstandkoming van een overeenkomst kunnen onderhandelen.³⁶ Voorts dient te worden opgemerkt dat de bemiddeling van het platform veelal verder gaat dan bij reguliere bemiddeling het geval is. Platforms verzorgen namelijk vaak de informatieverplichtingen die formeel op de achterliggende aanbieder rusten. Ook uniformeren of structuren de platforms vaak de voorwaarden die gelden, de soort samenwerking die plaatsvindt en de overeenkomsten die worden gesloten.³⁷ Bediscussieerd kan worden of het platform in dit verband evenwel als aanbieder van de onderliggende dienst moet worden gezien.

De Europese Commissie heeft door middel van een mededeling uit 2016 handvaten gegeven waarmee kan worden vastgesteld of een platformaanbieder kan worden aangemerkt als aanbieder van de onderliggende diensten.³⁸ In het algemeen is de mate van controle over of invloed op de leveringsvoorwaarden van de aanbieder van dergelijke diensten doorslaggevend. De mate van controle kan met name worden bepaald aan de hand van de volgende drie criteria. Ten eerste dient te worden beoordeeld of het platform de prijs van een transactie bepaalt. Indien het platform alleen een prijs aanbeveelt of de aanbieder vrij is om een door het platform vastgestelde prijs te wijzigen, is dit een aanwijzing dat niet aan dit criterium wordt voldaan. Ten tweede dient te worden beoordeeld of het platform algemene voorwaarden heeft vastgesteld die de contractuele relatie bepalen tussen de aanbieder van de onderliggende diensten en de afnemers daarvan. Ten derde dient te worden bepaald of het platform het eigendom bezit van de activa die worden gebruikt om de onderliggende dienst aan te bieden. Indien aan deze drie criteria wordt voldaan, bestaan er sterke signalen dat het platform een aanzienlijke invloed uitoefent en controle heeft over de via het platform aangeboden dienst. Dit kan ertoe leiden dat het platform wordt geacht de onderliggende dienst daadwerkelijk te leveren. Naast de hiervoor genoemde criteria kunnen ook andere omstandigheden een aanwijzing vormen. Er kan bijvoorbeeld sprake zijn van een arbeidsverhouding tussen het platform en de aanbieder van de dienst, waarbij het platform kwalificeert als werkgever. Overigens is het ook mogelijk dat platforms gebruikers slechts helpen door bepaalde (optionele) diensten aan te bieden als aanvulling op de onderliggende kerndienst. Hierbij valt te denken aan betaalmogelijkheden, verzekeringen en beoordelingssystemen. Deze diensten worden dan aangeboden in het kader van bemiddeling tussen de aanbieders van de onderliggende diensten en de afnemers daarvan.³⁹

De hiervoor genoemde criteria van de Europese Commissie zijn verder geconcretiseerd door het Hof van Justitie EU (hierna: HvJ) in de Uber Spain zaak.⁴⁰ In deze zaak staat centraal of Uber een dienst levert die moet worden gezien als vervoersdienst of als bemiddelingsdienst. Het Hof oordeelt dat het platform Uber kwalificeert als aanbieder van een vervoersdienst en redeneert daarbij als volgt. Ten

³⁵ Art. 7:425 BW.

³⁶ HR 16 oktober 2015, NJ 2016/108 (Duinzicht/Tacq).

³⁷ Tjong Tjin Tai, T.F.E., Platformen als uitdaging voor het privaatrecht, WPNR 2018/7214.

³⁸ Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad, het Europees Economisch en Sociaal Comité en het comité van de Regio's, Een Europese agenda voor de deeleconomie, COM(2016) 356 final, p. 6-7.

³⁹ Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad, het Europees Economisch en Sociaal Comité en het comité van de Regio's, Een Europese agenda voor de deeleconomie, COM(2016) 356 final, p. 6-7.

⁴⁰ HvJ EU 20 december 2017, C-434/15, NJ 2018/361 (Uber Spain zaak).

eerste wordt vastgesteld dat de bemiddelingsdienst van Uber is gebaseerd op een selectie van particuliere bestuurders die er zonder tussenkomst van Uber niet toe waren gebracht om vervoersdiensten te leveren. Uber is daarmee een zogeheten 'market maker'. Ten tweede acht het Hof van belang dat Uber een beslissende invloed uitoefent op de leveringsvoorwaarden van de bestuurder, doordat Uber de maximumprijs voor een rit vaststelt, deze prijs bij de klant int en de kwaliteit van de dienst controleert met een passende sanctie. De bemiddelingsdienst moet hierdoor worden beschouwd als een integrerend deel van het dienstenpakket waarvan het hoofdelement bestaat in een vervoersdienst.⁴¹

2.3.2 Gebruikers

De aanbieders en afnemers kunnen worden aangemerkt als de gebruikers van het platform. Gebruikers zijn doorgaans gehouden tot het sluiten van een overeenkomst met de platformaanbieder in het kader van het gebruik van het platform. Deze overeenkomst bevat veelal bepalingen ten aanzien van de wijze waarop gebruikers met elkaar dienen te contracteren.⁴² De aanbieders gebruiken het platform om (het gebruik van) goederen of diensten aan te bieden tegen vergoeding. De afnemers nemen op hun beurt de aangeboden goederen of diensten af.

2.4 Categorieën platforms

Om structuur aan de brengen in de verscheidenheid aan platforms worden in dit onderdeel verschillende categorieën platforms gevormd, te weten het delen van onroerende zaken, het delen van roerende zaken en platformarbeid. Binnen deze verschillende categorieën worden één of meer digitale platforms bestudeerd, zodat het onderzoek van deze scriptie kan worden uitgewerkt aan de hand van concrete praktijkcases. De verschillende rechtsbetrekkingen tussen de hoofdrolspelers binnen de platformeconomie worden daarbij per categorie onder loep genomen. De onderverdeling in categorieën is met name ontleend aan het onderscheid tussen arbeid (dienstverlening) en kapitaal (delen), waarbij leidend is in hoeverre een aanbieder tijd en/of goederen inzet. Ook is ten aanzien van kapitaal rekening gehouden met de aard van de goederen.

2.4.1 Delen van onroerende zaken - Airbnb

2.4.1.1 Algemeen

De eerste categorie die valt te onderscheiden betreft het delen van onroerende zaken, zoals woningen. Op grond van artikel 3:3 BW zijn onroerend de grond alsmede de gebouwen en werken die duurzaam met de grond zijn verenigd. Het platform Airbnb speelt een essentiële rol bij het delen van onroerende zaken en wordt daarom als uitgangspunt voor deze categorie genomen. Zoals eerder benoemd, faciliteert Airbnb de verhuur van appartementen, kamers of gehele woningen aan met name toeristen. Sinds de oprichting van Airbnb in 2008 is het aanbod van woningen via het platform uitgegroeid tot meer dan 5 miljoen verspreid over 191 landen.⁴³ Hiermee treedt Airbnb in concurrentie met de reguliere hotelbranche.

⁴¹ HvJ EU 20 december 2017, C-434/15, NJ 2018/361, r.o. 40 (Uber Spain zaak).

⁴² Schaub, M.Y., De verantwoordelijkheid van intermediaire onlineplatformen voor de informatieplichten van de gebruikers, Tijdschrift voor Consumentenrecht en handelspraktijken 2018-5.

⁴³ Airbnb, The Emerging Markets: Powering Airbnb's Global Growth Report, 25 februari 2019.

Het aanbod van woningen via Airbnb bestaat niet enkel uit nieuw aanbod. Via Airbnb worden namelijk ook woningen aangeboden die vóór de opkomst van het platform via andere kanalen werden aangeboden. De opkomst van Airbnb heeft dus niet alleen geleid tot meer aanbod van woningen, maar ook tot aggregatie van het bestaande aanbod dat al voor 2008 werd aangeboden via andere kanalen.⁴⁴ Airbnb omschrijft zichzelf als onderdeel van de deeleconomie, aangezien de oorspronkelijke gedachte achter het platform is dat consumenten het huis waarin zij normaliter wonen tijdelijk verhuren op momenten dat ze er zelf niet in verblijven. Deze gedachte sluit aan bij de definitie van de deeleconomie dat consumenten elkaar gebruik laten maken van hun onbenutte consumptiegoederen, eventueel tegen vergoeding. Desalniettemin blijkt dat veel woningen permanent te huur worden aangeboden en geen reguliere bewoner kennen.⁴⁵

2.4.1.2 Relatie tussen Airbnb en zijn gebruikers

Om de relatie tussen Airbnb en zijn gebruikers te verduidelijken worden het verdienmodel en de daar bijbehorende rechtsbetrekkingen uitgewerkt. Binnen de platformeconomie spelen algemene voorwaarden een doorslaggevende rol, aangezien de meeste elektronische overeenkomsten worden gesloten zonder onderhandeling tussen partijen. Meer specifiek worden overeenkomsten tussen een handelaar en consument veelal beheerst door de algemene voorwaarden van de professionele partij.⁴⁶ Dit heeft ook te gelden voor overeenkomsten tussen Airbnb en zijn gebruikers. Op het moment dat een gebruikersaccount van Airbnb wordt aangemaakt komt een overeenkomst tot stand tussen Airbnb en de betreffende gebruiker welke onderhevig is aan de bepalingen zoals omschreven in de algemene voorwaarden.⁴⁷ Zowel huurders als verhuurders dienen namelijk bij registratie via een account de algemene voorwaarden van Airbnb te accepteren alvorens zij in contact kunnen treden. Bovendien geeft Airbnb in zijn algemene voorwaarden expliciet aan dat met het accepteren van de gebruiksvoorwaarden een bindende overeenkomst tussen de gebruiker en het platform tot stand komt.⁴⁸ De contracterende partij namens Airbnb is in dit verband afhankelijk van het land waar de betreffende gebruiker woonachtig is. Indien de gebruiker bijvoorbeeld in de Verenigde Staten woont treedt Airbnb Payments US op als contracterende partij, terwijl Airbnb Payments Luxembourg en Airbnb Payments UK optreden als contracterende partijen voor gebruikers uit de Europese Unie.⁴⁹ Volgens eigen contractvoorwaarden is Airbnb eigenlijk alleen verantwoordelijk voor de website waarmee huurder en verhuurder in contact komen en voor het afhandelen van praktische zaken, zoals de betaling. Voor alle overige zaken wordt expliciet verwezen naar de overeenkomst tussen huurder en verhuurder.⁵⁰

Wanneer een reservering via het platform wordt bevestigd, worden door Airbnb servicekosten in rekening gebracht aan zowel de verhuurder als de huurder van de woonruimte. De servicekosten voor verhuurders bedragen doorgaans 3% van het subtotaal van het nachttarief, de schoonmaakkosten en overige toeslagen voor gasten, maar exclusief Airbnb kosten en belastingen. Deze servicekosten

⁴⁴ Frenken, K., A. van Waes, M. Smink & R. van Est, Eerlijk delen - Waarborgen van publieke belangen in de deeleconomie en de kluseconomie. Den Haag, Rathenau Instituut, 2017, p. 68, par. 7.1.

⁴⁵ Bakker, D., Airbnb in the Netherlands: The most important numbers of 2018, Colliers International 30 april 2019.

⁴⁶ Rutgers, J.W., Kroniek van het Europees privaatrecht, NJB 2018/747.

⁴⁷ Airbnb, Gebruikersvoorwaarden 2019, par. 4 'Account Registration'.

⁴⁸ Airbnb, Gebruikersvoorwaarden 2019, aanhef.

⁴⁹ Airbnb, Gebruikersvoorwaarden voor betalingen 2019, aanhef.

⁵⁰ Airbnb, Algemene Voorwaarden 2019, aanhef.

worden automatisch ingehouden door Airbnb bij uitbetaling van de verhuurder. Verder brengt Airbnb in beginsel 20% servicekosten in rekening voor zover verhuurders extra diensten aanbieden, zoals het verzorgen van excursies. Dit geldt echter niet als dergelijke extra diensten via partnerschappen zonder winsttoegmerk worden aangeboden. De servicekosten voor huurders bedragen tussen de 0% en 20% van het hiervoor genoemde subtotaal en worden berekend op basis van verschillende factoren, zoals het subtotaal van de reservering, de verblijfsduur en de kenmerken van de woning. Huurders zien deze kosten op de betaalpagina staan alvorens de reservering wordt voltooid. De betaling van de huurder wordt door Airbnb geïnd op het boekingsmoment, waarbij het aan de verhuurder uit te betalen bedrag tot maximaal 24 uur na het inchecken wordt vastgehouden alvorens het bedrag wordt uitbetaald.⁵¹

Voorts dient te worden beoordeeld hoe de contractuele relatie tussen het platform en zijn gebruikers naar Nederlands recht kwalificeert. Voor de vraag of Airbnb optreedt als bemiddelaar moet worden beoordeeld of het platform meer is dan slechts een elektronisch prikbord tussen huurder en verhuurder. Deze vraag kan worden ontleend aan het Duinzigt/X-arrest. De Hoge Raad oordeelde in dit arrest namelijk dat de overeenkomst waarbij een verhuurder met een huurbemiddelaar is overeengekomen dat de aangeboden woonruimte om niet op een website wordt gepresenteerd, heeft te gelden als een huurbemiddelingsovereenkomst in de zin van artikel 7:425 BW. De Hoge Raad formuleert echter wel een uitzondering op deze hoofdregel. Indien de beheerder van de website bij gemotiveerde betwisting bewijst dat de website alleen als elektronisch prikbord tussen verhuurder en huurder functioneert is geen sprake van een bemiddeling als bedoeld in artikel 7:425 BW. Er is in dit verband sprake van een elektronisch prikbord indien partijen zonder tussenkomst van een websitebeheerder met elkaar in contact kunnen treden en over de totstandkoming van een overeenkomst kunnen onderhandelen.⁵² Het verschil tussen de hoofdregel (huurbemiddelingsovereenkomst) en de uitzondering (elektronisch prikbord) wordt aldus gevormd door de mogelijkheid om zonder tussenkomst van een tussenpersoon met elkaar in contact te treden en over de totstandkoming van een overeenkomst te onderhandelen. Het business model van Airbnb is er echter juist op gebouwd dat communicatie uitsluitend via het platform kan plaatsvinden en persoonlijke gegevens waarmee op andere wijze contact zou kunnen worden gemaakt niet met de gebruikers worden gedeeld. Bovendien is het op grond van de gebruikersvoorwaarden van Airbnb verboden om het eerste contact te leggen via het platform en de overeenkomst daarna buiten het platform om te sluiten.⁵³ Gelet hierop kan worden geconcludeerd dat Airbnb in ieder geval niet alleen als elektronisch prikbord tussen verhuurder en huurder functioneert. De contractuele relatie tussen Airbnb en zijn gebruikers kan derhalve worden aangemerkt als huurbemiddelingsovereenkomst in de zin van artikel 7:425 BW.

Ik deel voorts de mening van Koolhoven en Ranchordas dat kan worden betwist of het platform wel kan worden gezien als neutrale bemiddelaar die alleen vraag en aanbod met elkaar verbindt en de totstandkoming van een overeenkomst faciliteert. Beargumenteerd kan worden dat Airbnb als partij bij de huurovereenkomst tussen huurder en verhuurder en dus als aanbieder van de onderliggende hoteldiensten moet worden gezien. Airbnb heeft immers algemene gebruikersvoorwaarden vastgesteld, gedragsregels opgesteld waaraan de gebruikers van het platform zich moeten houden,

⁵¹ Airbnb, *Wat zijn de servicekosten van Airbnb?* 2019.

⁵² HR 16 oktober 2015, NJ 2016/108, r.o. 4.4.5 (Duinzigt/Tacq).

⁵³ Golen, T.J.A. van, Mak, V., *Bemiddelingskosten bij woningverhuur via Airbnb. Betaalt de huurder de rekening?* NTBR 2018/38.

beoordelingssystemen georganiseerd en geschillenbeslechting tussen gebruikers van het platform geregeld.⁵⁴ Ook worden verhuurders voorzien van adviezen over verbetering van de dienstverlening en de optimale prijs die voor een woonruimte kan worden gevraagd.⁵⁵

Mijns inziens is bovenstaande echter onvoldoende om te kunnen concluderen dat Airbnb valt aan te merken als aanbieder van de onderliggende verhuurdienst. De aanbieders van accommodaties bepalen namelijk zelf de prijs en het platform bezit geen van de activa die worden gebruikt om de dienst te verlenen. Hierdoor wordt niet voldaan aan twee van de drie hiervoor genoemde criteria van de Europese Commissie. Het gegeven dat Airbnb extra diensten aanbiedt, zoals betalingsmogelijkheden en beoordelingssystemen, hoeft deze conclusie niet te wijzigen. Naar mijn mening worden deze (extra) diensten door Airbnb aangeboden ter bemiddeling tussen verhuurders en huurders, wat op zich geen bewijs is van doorslaggevende controle over de onderliggende verhuurdienst. Verder kan worden beargumenteerd dat het eerste criterium van het HvJ wordt vervuld, aangezien de bemiddelingsdienst van Airbnb is gebaseerd op een selectie van particuliere woningbezitters die er zonder tussenkomst van Airbnb niet toe waren gebracht om hun woning te verhuren. Desalniettemin dient te worden opgemerkt dat de opkomst van Airbnb ook heeft geleid tot aggregatie van het bestaande aanbod dat al werd aangeboden via andere websites. Derhalve kan worden betwist of Airbnb ook daadwerkelijk als 'market maker' moet worden gezien. Verder oefent Airbnb mijns inziens geen beslissende invloed uit over de leveringsvoorwaarden van verhuurders via het platform. Airbnb gebruikt weliswaar algemene voorwaarden waarop de contractuele relatie van verhuurders en huurders wordt gebaseerd, maar verhuurders zijn vrij om hun eigen prijs te bepalen. Ook worden geen sancties opgelegd door Airbnb als niet wordt voldaan aan bepaalde kwaliteitseisen. Het tweede en belangrijkste criterium van het HvJ wordt dan ook niet vervuld.

2.4.1.3 Relatie tussen huurder en verhuurder

Allereerst kan worden vastgesteld dat een overeenkomst tussen de huurder en verhuurder van woonruimte naar Nederlands recht is aan te merken als huurovereenkomst in de zin van artikel 7:201 BW. De aanbieder van woonruimte stelt in dit verband zijn woning ter beschikking voor gebruik via het platform Airbnb, waarbij de gebruiker van de woning een geldsom betaalt als tegenprestatie. Op deze overeenkomst zijn in beginsel het nationale contractrecht en het huurrecht uit artikel 7:201 e.v. van toepassing. Eén van de pijlers van het contractrecht is contractsvrijheid. Dit houdt in dat eenieder vrij is om te contracteren met wie hij wil, wanneer hij wil en wat hij wil. De kern van het contractrecht is dan ook zelfontplooiing door samenwerking.⁵⁶ De contractsvrijheid wordt voorts ingeperkt in het kader van de bescherming van de (economisch) zwakkere partij tegen het overwicht van zijn wederpartij. Voorbeelden van terreinen waarop de zwakke partij wordt beschermd zijn huurrecht, arbeidsrecht en consumentenrecht. Van belang is derhalve om vast te stellen of de overeenkomst kwalificeert als een overeenkomst gesloten tussen consumenten onderling of als een overeenkomst tussen een bedrijfsmatige dienstverlener en een consument. Indien een aanbieder van een woning via Airbnb namelijk als bedrijfsmatige aanbieder valt aan te merken, is op de overeenkomst het consumentenrecht van toepassing.⁵⁷ In hoeverre een aanbieder kwalificeert als bedrijfsmatige dan wel

⁵⁴ Koolhoven, R., Delen, bemiddelen, "haves & Havenot's", Rijksuniversiteit Groningen, Recht en ICT 2018.

⁵⁵ Ranchordas, S., 'Peers or Professionals? The P2P-Economy and Competition Law.' SSRN EJ 2017.

⁵⁶ Hage, C.A., Handhaving van privaatrecht door toezichthouders, onderdeel 2.2.1.1 Contractvrijheid.

⁵⁷ Ranchordas, S., 'Peers or Professionals? The P2P-Economy and Competition Law.' SSRN EJ 2017.

particuliere aanbieder is afhankelijk van de feiten en omstandigheden. Gelet op relevantie voor dit onderzoek wordt hier niet verder op ingegaan.

2.4.2 Delen van roerende zaken – SnappCar & Peerby

2.4.2.1 Algemeen

De tweede categorie die valt te onderscheiden betreft het delen van roerende zaken. Op grond van artikel 3:3 BW zijn roerend alle zaken die niet onroerend zijn. Voor dit onderzoek wordt specifiek gekeken naar de platforms Snappcar en Peerby die het delen van auto's en andere duurzame consumptiegoederen faciliteren. Duurzame consumptiegoederen zijn in dit verband goederen die vaker dan één keer meegaan.

Snappcar is opgericht in 2011 en richt zich op autodelen tussen consumenten. Particuliere autobezitters kunnen hun auto door tussenkomst van Snappcar verhuren aan andere consumenten. Via het platform van Snappcar kan allereerst worden achterhaald welke deelauto's in de buurt zijn te huren. Vervolgens kan een huurverzoek voor een bepaalde datum of periode worden ingediend bij de eigenaar van een auto die het huurverzoek op zijn beurt kan weigeren of accepteren. Snappcar richt zich specifiek op het delen van de onbenutte capaciteit van auto's tussen consumenten en weert gebruikers die via het platform een onderneming trachten te drijven.⁵⁸

Het platform Peerby is opgericht in 2012 en faciliteert het delen van duurzame consumptiegoederen tussen consumenten. Het concept is vergelijkbaar met dat van Snappcar. Particuliere aanbieders kunnen hun goederen via het platform al dan niet tegen vergoeding ter beschikking stellen aan andere consumenten. Via het platform van Peerby kunnen vragers zoeken naar goederen die in de buurt worden aangeboden. Indien het gewenste goed wordt gevonden kan een deelverzoek worden ingediend, dat de aanbieder van het goed vervolgens kan accepteren of weigeren. Indien een goed niet wordt gevonden, kan een vraagverzoek worden ingediend, waardoor zich mogelijk alsnog een aanbieder aandient. Verder heeft Peerby het concept 'Peerby Go' gelanceerd. Hiermee kunnen consumptiegoederen worden gehuurd van burens, die worden afgeleverd en weer opgehaald op de plaats en tijd die de vrager uitkomt. Bovendien bestaat er in tegenstelling tot 'Peerby Classic' zekerheid dat een product beschikbaar is. De reeds bestaande verhuurdienst wordt hiermee dus gecombineerd met een bezorgdienst. De aanbieder kan de betreffende goederen zelf bezorgen of laten bezorgen door Peerby per fietskoerier.⁵⁹ Om de relatie tussen de hiervoor genoemde deelplatforms en hun gebruikers te verduidelijken worden in het hiernavolgende de verdienmodellen en de daarbij behorende rechtsbetrekkingen uitgewerkt.

2.4.2.2 SnappCar

De contractuele relatie tussen SnappCar en zijn gebruikers komt op een zelfde wijze tot stand als bij Airbnb. Bij registratie op het platform met een gebruikersaccount dienen de algemene voorwaarden te worden geaccepteerd, waardoor een overeenkomst tot stand komt welke onderhevig is aan de bepalingen zoals omschreven in de algemene voorwaarden. Carshare Ventures B.V. is hierbij veelal de

⁵⁸ Frenken, K., A. van Waes, M. Smink & R. van Est, Eerlijk delen - Waarborgen van publieke belangen in de deeleconomie en de kluseconomie. Den Haag, Rathenau Instituut, 2017, p. 78, par. 8.1.

⁵⁹ Geraadpleegd via: <https://www.peerby.com/>.

contracterende partij namens SnappCar.⁶⁰ Verder bestaat de dienst van SnappCar volgens eigen contractvoorwaarden enkel uit het faciliteren van het platform waarop met andere gebruikers in contact kan worden getreden met als doel de totstandkoming van een huurovereenkomst. Hierdoor is SnappCar naar eigen zeggen geen partij bij de overeenkomst die tussen huurder en verhuurder tot stand komt.⁶¹ Overigens zijn ten aanzien van de overeenkomsten die tot stand komen tussen gebruikers van het platform wel standaardbepalingen opgenomen in de algemene voorwaarden. Ook komt bij het sluiten van een huurovereenkomst automatisch een verzekeringsovereenkomst tot stand met Allianz Nederland Schadeverzekering N.V. als contracterende partij.⁶² De kosten voor de verzekering bedragen 5% van de huurprijs met een minimum van € 4,50 per dag en worden door SnappCar in rekening gebracht. Daarnaast brengt SnappCar een fee van 10% van de huurprijs in rekening die wordt verdeeld over huurder en verhuurder.⁶³ De betaling van de totale huurprijs (inclusief verzekering en service fee) verloopt via SnappCar.

Gelet op het voorgaande kan naar mijn mening worden geconcludeerd dat SnappCar meer is dan slechts een elektronisch prikbord tussen huurder en verhuurder. Het business model van SnappCar is er namelijk op gebouwd dat onderhandeling over de totstandkoming van een huurovereenkomst uitsluitend via het platform verloopt. Voorts kan worden vastgesteld dat SnappCar optreedt als bemiddelaar, waardoor de contractuele relatie tussen SnappCar en zijn gebruikers kan worden aangemerkt als een bemiddelingsovereenkomst in de zin van artikel 7:425 BW. De criteria van de Europese Commissie en het Hof van Justitie in ogeschouw genomen kan mijns inziens echter niet worden geconcludeerd dat SnappCar ook kwalificeert als aanbieder van de onderliggende verhuurdienst. SnappCar kan in dit verband wel worden gezien als ‘market maker’, aangezien het platform zich specifiek richt op particuliere autobezitters die er zonder tussenkomst van SnappCar niet toe waren gebracht hun auto te verhuren. Gebruikers die via het platform een onderneming trachten te drijven worden immers geweerd. SnappCar oefent mijns inziens echter geen doorslaggevende mate van controle uit over transacties die worden gesloten via het platform. SnappCar bepaalt weliswaar de algemene voorwaarden op basis waarvan gebruikers met elkaar contracteren, maar verhuurders zijn vrij om hun eigen prijs te bepalen. Ook wordt de kwaliteit van de verhuurdienst niet gecontroleerd en is SnappCar niet in het bezit van de activa die worden gebruikt om de onderliggende verhuurdienst te verrichten.

2.4.2.3 Peerby

Het bedrijfsmodel van Peerby bestaat uit het voor gebruikers gratis platform ‘Peerby Classic’ en het betaalde platform ‘Peerby Go’. Peerby Go brengt een service fee van 25% van de huurprijs in rekening aan de aanbieders van goederen bij de totstandkoming van een transactie via het platform. Verder genereert Peerby Go extra inkomsten met zijn bezorgdienst. Het platform gebruikt daarnaast een automatisch algoritme om, afhankelijk van de vraag en het aanbod van goederen, de prijs te bepalen.⁶⁴ Peerby Classic komt daarentegen wel met een voorstel ten aanzien van de verhuurprijs, maar verhuurders zijn vrij om deze prijs te wijzigen. Beide platforms hanteren verder algemene

⁶⁰ SnappCar, Algemene Voorwaarden 2019, aanhef.

⁶¹ SnappCar, Algemene Voorwaarden 2019, Artikel 6 ‘Het Platform’.

⁶² SnappCar, *Wat is inbegrepen?* 2019.

⁶³ SnappCar, *Hoeveel kost huren via Snappcar?* 2019.

⁶⁴ European Commission, Exploratory study of consumer issues in online peer-to-peer platform markets, Task 4 – Case Study: Peerby, February 2017, p 18.

voorwaarden die automatisch worden geaccepteerd met het aanmaken van een gebruikersaccount. Ook worden door beide platforms betalingssystemen via het platform aangeboden. Verder wordt alleen bij verhuur via Peerby Go een verzekering aangeboden, te weten de 'Peerby Garantie'.⁶⁵

Peerby Classic voorziet naar mijn mening in een elektronisch prikbord tussen huurder en verhuurder van duurzame consumptiegoederen. Hiertoe acht ik van belang dat geen vergoeding wordt betaald aan het platform die is verbonden aan de totstandkoming van een overeenkomst. De gebruikers van het platform zijn verder vrij om buiten het platform om over de totstandkoming van een overeenkomst te onderhandelen. Desalniettemin zal onderhandeling veelal via het platform verlopen. De activiteit van Peerby Go betreft daarentegen niet louter het faciliteren van een elektronisch prikbord tussen huurder en verhuurder. Gebruikers van Peerby Go kunnen zonder tussenkomst van het platform namelijk niet met elkaar in contact treden en over de totstandkoming van een overeenkomst onderhandelen. Ook is de vergoeding die wordt betaald aan het platform, verbonden aan de totstandkoming van een overeenkomst, waardoor niet kan worden gesproken van een vergoeding voor de loutere toegang tot een prikbord. Daarbij moet de bemiddelingsdienst van Peerby Go mijns inziens worden beschouwd als een integrerend deel van het dienstenpakket waarvan het hoofdelement bestaat in een verhuurdienst. Ten eerste kan worden vastgesteld dat de bemiddelingsdienst van Peerby Go is gebaseerd op een selectie particuliere verhuurders die er zonder tussenkomst van het platform niet toe waren gebracht de verhuurdiensten aan te bieden. Ten tweede oefent Peerby Go een beslissende mate van controle uit over de leveringsvoorwaarden van verhuurders via het platform. Peerby Go is weliswaar niet in bezit van de activa die worden gebruikt om de onderliggende verhuurdienst te verrichten, maar bepaalt en int wel de verhuurprijs van de aangeboden goederen. Ook wordt voorzien in een bezorgdienst die door het platform zelf of door de aanbieder van de goederen wordt uitgevoerd. Al met al kan worden geconcludeerd dat Peerby Go is aan te merken als aanbieder van verhuurdiensten en als partij bij overeenkomsten die tot stand komen tussen gebruikers van het platform.

2.4.2.3 Relatie tussen huurder en verhuurder

De overeenkomst die tot stand komt tussen verhuurder en huurder van een auto of een ander duurzaam consumptiegoed kwalificeert als huurovereenkomst in de zin van artikel 7:201 BW. De aanbieders stellen duurzame consumptiegoederen ter beschikking voor gebruik via de platforms SnappCar en Peerby, waarbij de gebruikers van goederen een geldsom betalen als tegenprestatie. Op deze overeenkomst zijn in beginsel het nationale contractrecht en het huurrecht uit artikel 7:201 e.v. van toepassing. Aangezien SnappCar bedrijfsmatige dienstverleners van zijn platform weert, kan worden geconcludeerd dat de overeenkomst kwalificeert als een overeenkomst gesloten tussen consumenten onderling, welke buiten het toepassingsbereik van het consumentenrecht valt. Gelet op het feit dat Peerby Go als partij bij de huurovereenkomsten tussen gebruikers moet worden gezien, valt de contractuele relatie tussen Peerby Go en huurders onder het toepassingsbereik van het consumentenrecht.

⁶⁵ Geraadpleegd via: <https://www.peerby.com/>.

2.4.3 Platformarbeid

2.4.3.1 Algemeen

De vraag naar flexibele arbeid en de opkomst van online platforms als nieuwe manier van het faciliteren van die arbeid hebben geresulteerd in een tendens dat steeds meer gebruik wordt gemaakt van zogeheten 'platformarbeid'. Deze tendens heeft geleid tot discussie in de media, literatuur en politiek, waarbij de juridische kwalificatie van de arbeidsrelatie tussen het platform en de platformwerker centraal staat. Deze relatie vertoont namelijk doorgaans kenmerken van zowel een overeenkomst van opdracht als van een klassieke arbeidsverhouding.⁶⁶ De derde categorie van onlineplatforms wordt aldus gevormd door dienstverlening via digitale platforms, oftewel platformarbeid.

De functies van digitale platforms aangaande de opkomst van platformarbeid lopen behoorlijk uiteen. Bepaalde platforms fungeren namelijk enkel als middel om partijen bij elkaar te brengen en vragen een percentage van de afgesproken prijs, terwijl andere platforms beslissende controle uitoefenen over de inhoud, uitvoering en prijsbepaling van opdrachtovereenkomsten.⁶⁷ Door de verscheidenheid aan platforms die gebruik maken van platformarbeiders bij het aanbieden van hun diensten en het verschil in daarbij behorende verdienmodellen, is een algemene uitspraak over de kwalificatie van de arbeidsverhouding tussen het platform en de platformwerker niet te geven. Deze categorie wordt derhalve uitgewerkt aan de hand drie subcategorieën met daarbij vier platforms. Deze subcategorieën zijn samengesteld op basis van de mate van bemoeienis van het platform bij de inhoud en uitvoering van de werkzaamheden door de dienstverlener. In deze paragraaf worden de kenmerkende aspecten van de drie subcategorieën belicht. Ook worden de verdienmodellen van de vier platforms en de daarbij behorende rechtsbetrekkingen uitgewerkt. In hoeverre sprake is van een arbeidsovereenkomst of een opdrachtovereenkomst wordt verder uitgewerkt in hoofdstuk 3.

2.4.3.2 Categorie 1 – Sharednd en AnyJobby

De eerste subcategorie wordt gevormd door platforms waar werkzaamheden worden verricht bij wijze van hobby of op een meer regelmatige basis. Leidend hierbij is echter dat de dienstverlener zelf bepaalt hoeveel diensten via het platform worden verricht. Ook stelt de dienstverlener in overleg met de klant zelf zijn uurtarief vast, waardoor het tarief onderhandelbaar is en per opdracht kan verschillen. Het digitale platform bemoeit zich daarnaast niet met de inhoud en omvang van de opdracht en geeft geen instructies ten aanzien van de uitvoering van de werkzaamheden. Het platform kan over de uitvoering van de opdracht louter richtlijnen geven en de dienstverlener voorziet in eigen middelen om de opdrachten te kunnen uitvoeren.⁶⁸

Deze subcategorie wordt uitgewerkt aan de hand van de platforms Sharednd en AnyJobby. Sharednd koppelt consumenten die een huiskamerrestaurant willen bezoeken aan hobbychefs. In een huiskamerrestaurant eten kan doordat de hobbychef zijn eigen huiskamer openstelt of bij de klant thuis komt koken. Het platform Sharednd richt zich in dit verband specifiek op hobbymatige activiteiten. De menuprijs die wordt vastgesteld dient namelijk uitsluitend de door de hobbychef gemaakte kosten te dekken en een huiskamerrestaurant is niet vaker dan één keer per week te

⁶⁶ Kruit, P., Ouwehand, M., Platformarbeid: de ene platformwerk(nem)er is de andere niet, TRA 2018/58.

⁶⁷ Kruit, P., Ouwehand, M., Platformarbeid: de ene platformwerk(nem)er is de andere niet, TRA 2018/58.

⁶⁸ Kruit, P., Ouwehand, M., Platformarbeid: de ene platformwerk(nem)er is de andere niet, TRA 2018/58.

boeken. De onkosten van de hobbychefs worden via Sharednd betaald, waarbij Sharednd een service fee van 15% van de menuprijs inhoudt.⁶⁹ De functie van Sharednd ten aanzien de totstandkoming van een overeenkomst tussen een klant en een hobbychef gaat in mijn optiek verder dan het louter faciliteren van een elektronisch prikbord tussen vraag en aanbod. Het business model van Sharednd is er namelijk op gebouwd dat communicatie uitsluitend via het platform kan plaatsvinden. Ook is de vergoeding die wordt betaald aan het platform verbonden aan de totstandkoming van een overeenkomst, waardoor niet kan worden gesproken van een vergoeding voor de loutere toegang tot een prikbord. Sharednd is mijns inziens echter niet aan te merken als aanbieder van de onderliggende restaurantdiensten, aangezien geen beslissende invloed wordt uitgeoefend over de leveringsvoorwaarden van de hobbychefs. Hobbychefs kunnen de werkzaamheden naar eigen inzicht uitvoeren en de kwaliteit wordt niet door Sharednd gecontroleerd. Sharednd bemiddelt aldus bij de totstandkoming van een overeenkomst tussen klanten en hobbychefs.

Via het platform AnyJobby kan dienstverlening op een meer regelmatige basis plaatsvinden. Particulieren kunnen via dit platform oproepen plaatsen voor hulp bij uiteenlopende klussen, zoals het in elkaar zetten van een Ikea kast en het doen van de belastingaangifte. Klussers kunnen vervolgens op de oproep reageren en een afspraak maken om de werkzaamheden naar eigen inzicht uit te voeren. Betaling voor de verrichte werkzaamheden loopt via AnyJobby, waarbij door het platform een service fee wordt ingehouden op de uitbetaling aan de dienstverlener.⁷⁰ De functie van het platform AnyJobby gaat in dit verband verder dan het louter faciliteren van een elektronisch prikbord tussen vraag en aanbod. Volgens de algemene voorwaarden mogen gebruikers namelijk niet zonder tussenkomst van het platform met elkaar in contact treden en over de totstandkoming van een overeenkomst onderhandelen.⁷¹ Bij registratie op het platform komt derhalve een bemiddelingsovereenkomst tot stand tussen de gebruiker en het platform die onderhevig is aan de bepalingen uit de algemene voorwaarden. AnyJobby is naar mijn mening echter niet aan te merken als aanbieder van de onderliggende diensten en is daarmee geen partij bij overeenkomsten tussen gebruikers van het platform. AnyJobby oefent namelijk geen beslissende invloed uit over de leveringsvoorwaarden van klussers via het platform.⁷²

2.4.3.3 Categorie 2 - Helping

De tweede categorie betreft digitale platforms die bemiddelen tussen dienstverleners en klanten, waarna de dienstverlening doorgaans plaatsvindt onder toezicht en leiding van de klant. Bij tevredenheid kan de klant herhaaldelijk een beroep doen op dezelfde dienstverlener, waardoor een bestendige relatie tussen de dienstverlener en de klant kan ontstaan. De dienstverlener stelt zelf of in overleg met de klant zijn uurtarief vast. Ook kunnen de dienstverlener en de klant zonder bemoeienis van het platform afspraken maken over de inhoud en uitvoering van de opdracht. De klant kan hierbij instructies geven over de uitvoering van de werkzaamheden. Er bestaat in dit verband dus een bestendige relatie met het platform en de klant.⁷³

⁶⁹ Sharednd, Algemene Voorwaarden 2019, Artikel 3 en 5.

⁷⁰ AnyJobby, Algemene Voorwaarden 2019, Artikel 3, 15 en 19.

⁷¹ AnyJobby, Algemene Voorwaarden 2019, Artikel 20.

⁷² AnyJobby, Bemiddelingsovereenkomst 2019.

⁷³ Kruit, P., Ouweland, M., Platformarbeid: de ene platformwerk(nem)er is de andere niet, TRA 2018/58.

Deze subcategorie wordt uitgewerkt aan de hand van het platform Helping, waarbij schoonmakers worden gekoppeld aan particuliere huishoudens. De schoonmaker kan in dit verband niet zelf bepalen met welke klant een overeenkomst wordt gesloten, maar kan slechts een door Helping gezonden aanbod weigeren. De klant en de schoonmaker maken zelf afspraken over de inhoud van de overeenkomst, zoals welke schoonmaakwerkzaamheden worden verricht en wel uurtarief wordt gehanteerd. Helping kan bij de uitvoering van deze opdracht geen aanwijzingen geven, terwijl de klant dit wel kan.⁷⁴ Klanten kunnen gratis gebruik maken van het platform. Helping houdt evenwel een service fee van 20% in op het uurtarief van de schoonmaker. Ook worden schoonmakers niet zomaar toegelaten op het platform. De selectieprocedure bestaat uit een intakegesprek waarbij de motivatie en het CV van de schoonmaker worden besproken. Verder wordt aan de schoonmaker gevraagd een Verklaring omtrent gedrag te overleggen.⁷⁵

In zijn algemene voorwaarden geeft Helping expliciet aan dat de overeenkomsten inzake de schoonmaakdiensten rechtstreeks wordt gesloten tussen de dienstverleners en klanten. Helping zelf is naar eigen zeggen geen partij bij deze dienstverleningsovereenkomst. In de algemene voorwaarden voor de dienstverleningsovereenkomst van Helping is opgenomen dat het gaat om een overeenkomst met elementen van werk- en arbeidsverhouding onder de toepasselijkheid van de Regeling dienstverlening aan huis.⁷⁶ De regeling dienstverlening aan huis is opgenomen in de Wet LB 1964 en houdt een beperking in van het begrip dienstbetrekking, waartoe is vereist dat uitsluitend of nagenoeg uitsluitend huiselijke of persoonlijke diensten in de huishouding worden verricht. Deze regeling is bestemd voor particulieren onderling, waarbij een arbeidsrelatie bestaat tussen opdrachtgever en opdrachtnemer die als dienstbetrekking kwalificeert, maar op grond van de regeling dienstverlening aan huis niet als zodanig wordt beschouwd.⁷⁷ In hoeverre daadwerkelijk sprake is van een arbeidsverhouding die onder de regeling dienstverlening aan huis valt, wordt verder uitgewerkt in hoofdstuk 3. Ook wordt de regeling in hoofdstuk 3 verder toegelicht.

De dienstverlener kan bij ontvangst van een aanbod van Helping op de knop 'boekings en betaling bevestigen' drukken, waarmee een aanbod tot het sluiten van een dienstverleningsovereenkomst wordt gedaan. Aansluitend kan de klant de boeking en daarmee de overeenkomst bevestigen. Hiervoor is evenwel vereist dat hij zich bekend heeft gemaakt met de toepasselijkheid en inhoud van de dienstverleningsovereenkomst. Bediscussieerd kan worden in hoeverre de contractuele relatie tussen de dienstverlener en de klant is aan te merken als een arbeidsovereenkomst. Dit wordt in hoofdstuk 3 verder uitgewerkt. Indien wordt geconstateerd dat sprake is van een arbeidsovereenkomst tussen de schoonmaker en de klant, is sprake van arbeidsbemiddeling ten aanzien van de dienstverlening van Helping. In dat geval mag Helping geen vergoeding in rekening brengen aan schoonmakers die het platform gebruiken.⁷⁸

⁷⁴ Kruit, P., Ouweland, M., Platformarbeid: de ene platformwerk(nem)er is de andere niet, TRA 2018/58.

⁷⁵ Frenken, K., A. van Waas, M. Smink & R. van Est, Eerlijk delen - Waarborgen van publieke belangen in de deeleconomie en de kluseconomie. Den Haag, Rathenau Instituut, 2017, p. 43, par. 4.1.

⁷⁶ Artikel 5 Wet LB 1964.

⁷⁷ Berg, L. van den, Cursus Belastingrecht PH.2.1.2.B.c6 Huispersoneel (regeling dienstverlening aan huis).

⁷⁸ Verhulst, E., Platformwerkers verdienen meer!, Arbeidsrecht 2018/1.

Naar mijn mening gaat de functie van het platform Helping in ieder geval verder dan het louter faciliteren van een elektronisch prikbord tussen vraag en aanbod. Gebruikers mogen zonder tussenkomst van het platform namelijk niet met elkaar in contact treden en over de totstandkoming van een overeenkomst onderhandelen. Nadat een schoonmaker een aanbod van Helping heeft geaccepteerd kan alleen nog worden onderhandeld over de invulling van de overeenkomst, zoals welke schoonmaakwerkzaamheden precies zullen worden verricht. Ook is de vergoeding die wordt betaald aan het platform verbonden aan de totstandkoming van een overeenkomst, waardoor niet kan worden gesproken van een vergoeding voor de loutere toegang tot een prikbord. Voorts kan worden gesproken van bemiddeling bij de totstandkoming van overeenkomsten tussen de schoonmakers en klanten. Bediscussieerd kan worden of Helping moet worden gezien als aanbieder van de onderliggende schoonmaakdienst en mogelijk zelfs als werkgever van de schoonmakers. Helping kan mijns inziens echter niet worden beschouwd als aanbieder van de onderliggende schoonmaakdienst. Ten eerste kan Helping niet zo zeer worden gezien als ‘market maker’. Ik kan hierbij de visie van het platform volgen dat schoonmakers aan regulier werk worden geholpen op een markt waar het merendeel nu zwart werkt zonder toezicht van de overheid. Hiermee wordt het reeds bestaande aanbod van schoonmakers dus gebundeld op het platform van Helping. Overigens behoeft de hiervoor genoemde visie van Helping enige nuancering. Het is namelijk niet gegarandeerd dat schoonmakers hun behaalde inkomsten via Helping ook daadwerkelijk aangeven bij de belastingdienst. Verder oefent Helping naar mijn mening geen beslissende invloed uit over de leveringsvoorwaarden van de schoonmakers. Helping bewaakt weliswaar de betrouwbaarheid van de schoonmakers op het platform via een selectieprocedure en voorziet in standaardovereenkomsten op basis waarvan schoonmakers en klanten met elkaar contracteren, maar schoonmakers zijn vrij om hun eigen prijs te bepalen. Ook bemoeit Helping zich niet met de inhoud en uitvoering van de schoonmaakwerkzaamheden. Helping maakt weliswaar gebruik van beoordelingssystemen, maar controleert de kwaliteit van de schoonmaakdienst niet.

2.4.3.3 Categorie 3 - Deliveroo

De derde subcategorie wordt gevormd door digitale platforms waarvan de dienstverleners doorgaans uitsluitend via het platform werkzaam zijn, zowel op fulltime als op een parttime basis. De dienstverlener wordt in dit verband gekoppeld aan de klant op basis van beschikbaarheid en locatie. De inhoudelijke werkzaamheden en het uurtarief van de dienstverleners worden hierbij vooraf door het platform vastgesteld. Ook bij het uitvoeren van de overeenkomst oefent het platform controle uit en worden duidelijke instructies gegeven. Desalniettemin kunnen dienstverleners wel zelf bepalen wanneer zij werken door de app in te schakelen. Hierdoor hebben ze de vrijheid om hun eigen werktijd te organiseren.⁷⁹

Bekende voorbeelden van platforms met deze kenmerken zijn Uber en Deliveroo. Deze subcategorie wordt uitgewerkt aan de hand van het platform Deliveroo, omdat in de literatuur veel discussie bestaat over de vraag of sprake is van een arbeidsovereenkomst tussen Deliveroo en zijn bezorgers. Via Deliveroo kan een klant een maaltijd bestellen. Deliveroo geeft de bestelling vervolgens door aan het door de klant gekozen restaurant en laat een bezorger de maaltijd daar ophalen en bezorgen aan de klant.⁸⁰ Het doel van Deliveroo is het koppelen van klanten aan restaurants door hun menu's weer te

⁷⁹ Kruit, P., Ouwehand, M., Platformarbeid: de ene platformwerk(nem)er is de andere niet, TRA 2018/58.

⁸⁰ Verhulp, E., Platformwerkers verdienen meer!, Arbeidsrecht 2018/1.

geven en de klant in de gelegenheid te stellen om maaltijden bij hen te bestellen. De bestelling wordt vervolgens door Deliveroo of door het restaurant zelf bezorgd. De betaling van een maaltijd door een klant loopt via het platform, waarbij Deliveroo € 2,50 in rekening brengt aan de klant en een service fee van 20-25% van het bedrag van de bestelling inhoudt op de uitbetaling aan het restaurant.⁸¹

De functie van Deliveroo ten aanzien van de totstandkoming van een overeenkomst tussen de klant en het restaurant gaat in mijn optiek verder dan het louter faciliteren van een elektronisch prikbord tussen vraag en aanbod. Het restaurant en de klant zouden in theorie buiten het platform om met elkaar in contact kunnen treden om over de totstandkoming van een overeenkomst te onderhandelen, maar het business model van Deliveroo is er nu juist op gebouwd dat communicatie uitsluitend via het platform kan plaatsvinden. Deliveroo treedt in dit verband dus op als bemiddelaar bij de totstandkoming van een overeenkomst tussen het restaurant en de klant. De bemiddelingsdienst van Deliveroo moet mijns inziens worden beschouwd als een integrerend deel van het dienstenpakket waarvan het hoofdelement bestaat in een maaltijdbezorgdienst. Deliveroo contracteert hiertoe met bezorgers die de daadwerkelijke bezorgdienst namens het platform uitvoeren. De vraag of sprake is van een arbeidsovereenkomst tussen de bezorgers en Deliveroo is hierbij zeer actueel. In zijn algemene voorwaarden geeft Deliveroo expliciet aan dat sprake is van een overeenkomst van opdracht. In hoeverre de feitelijke invulling van deze overeenkomst evenwel wijst op de aanwezigheid van een arbeidsovereenkomst wordt verder uitgewerkt in hoofdstuk 3.

2.5 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is in kaart gebracht wie de deelnemers van de platformeconomie zijn en hoe het verdienmodel in elkaar zit ter beantwoording van de volgende deelvraag: *Hoe zit het verdienmodel van de platformeconomie in elkaar en welke rechtsbetrekkingen kunnen hierbij worden geconstateerd?*

De platformeconomie wordt gekenmerkt door digitale platforms die vraag en aanbod samenbrengen op een wijze die zonder het gebruik van de moderne platformtechnologie niet op een rendabele manier te organiseren zou zijn geweest. De platformeconomie kent uiteenlopende verschijningsvormen van digitale platforms, waardoor een algemene uitspraak over het verdienmodel en de daarbij behorende rechtsbetrekkingen nauwelijks is te geven. Om structuur aan te brengen in de verscheidenheid aan platforms zijn drie categorieën gevormd, te weten het delen van onroerende zaken, het delen van roerende zaken en platformarbeid. Binnen deze verschillende categorieën zijn één of meer digitale platforms bestudeerd, waarvan is uitgewerkt hoe het verdienmodel in elkaar zit en welke rechtsbetrekkingen daarbij kunnen worden geconstateerd.

De eerste categorie betreft het delen van onroerende zaken en wordt uitgewerkt aan de hand van het platform Airbnb. Airbnb faciliteert de verhuur van appartementen, kamers of gehele woningen aan met name toeristen. Wanneer een reservering via het platform wordt bevestigd, worden door Airbnb servicekosten in rekening gebracht aan zowel de verhuurder als de huurder van de woonruimte. Ten aanzien van de totstandkoming van een transactie via Airbnb kunnen verschillende rechtsbetrekkingen worden geconstateerd. De contractuele relatie tussen Airbnb en zijn gebruikers komt tot stand op het moment van registratie op het platform via een gebruikersaccount. Hierbij zijn gebruikers namelijk gehouden tot acceptatie van de algemene voorwaarden van Airbnb, waarmee een bindende

⁸¹ Deliveroo, Algemene Voorwaarden 2019.

overeenkomst tussen de gebruiker en het platform tot stand komt die onderhevig is aan de bepalingen zoals omschreven in de algemene voorwaarden. Deze overeenkomst valt aan te merken als huurbemiddelingsovereenkomst in de zin van artikel 7:425 BW. Verder kwalificeert de overeenkomst tussen de aanbieder en gebruiker van woonruimte via Airbnb als een huurovereenkomst in de zin van artikel 7:201 BW.

De tweede categorie ziet op het delen van roerende zaken en wordt uitgewerkt aan de hand van de platforms SnappCar en Peerby. SnappCar faciliteert het delen van auto's en brengt daartoe een service fee in rekening bij de totstandkoming van een transactie via het platform. De rechtsbetrekkingen tussen SnappCar en zijn gebruikers komen tot stand op het moment van registratie op het platform via een gebruikersaccount. Hierbij zijn gebruikers namelijk gehouden tot acceptatie van de algemene voorwaarden van SnappCar, waarmee een bindende overeenkomst tussen de gebruiker en het platform tot stand komt die onderhevig is aan de bepalingen zoals omschreven in de algemene voorwaarden. De contractuele relatie tussen SnappCar en zijn gebruikers kan in dit verband worden aangemerkt als een bemiddelingsovereenkomst in de zin van artikel 7:425 BW. Daarnaast kwalificeert de overeenkomst die tot stand komt tussen verhuurder en huurder van een auto als een huurovereenkomst in de zin van artikel 7:201 BW. Peerby faciliteert het delen van duurzame consumptiegoederen. Het bedrijfsmodel van Peerby bestaat uit het voor gebruikers gratis platform 'Peerby Classic' en het betaalde platform 'Peerby Go'. Peerby Go brengt een service fee in rekening aan de aanbieders van goederen bij de totstandkoming van een transactie via het platform. Ten aanzien van Peerby Classic is sprake van een elektronisch prikbord tussen huurder en verhuurder van duurzame consumptiegoederen. Peerby Go is daarentegen aan te merken als aanbieder van verhuurdiensten en als partij bij overeenkomsten die tot stand komen tussen gebruikers van het platform. De overeenkomsten die tot stand komen tussen gebruikers van het platform kwalificeren als huurovereenkomst in de zin van artikel 7:201 BW.

De derde categorie van onlineplatforms wordt gevormd door dienstverlening via digitale platforms, oftewel platformarbeid. De arbeidsrelatie tussen het platform en de platformwerker vertoont hierbij doorgaans kenmerken van zowel een overeenkomst van opdracht als van een klassieke arbeidsverhouding. Door de verscheidenheid aan platforms en de daarbij behorende verdienmodellen, is een algemene uitspraak over de kwalificatie van de arbeidsverhouding tussen het platform en de platformwerker niet te geven. De derde categorie wordt uitgewerkt aan de hand van drie subcategorieën. Deze subcategorieën zijn samengesteld op basis van de mate van bemoeienis van het platform ten aanzien van de inhoud en uitvoering van de werkzaamheden door de dienstverlener. In hoeverre daadwerkelijk sprake is van een arbeidsovereenkomst of een opdrachtovereenkomst wordt verder uitgewerkt in hoofdstuk 3. De eerste subcategorie wordt gekenmerkt door digitale platforms die zich niet bemoeien met de inhoud en uitvoering van de werkzaamheden, waarbij de platforms Sharednd en AnyJobby als uitgangspunt zijn genomen. Sharednd bemiddelt bij de totstandkoming van een opdrachtovereenkomst tussen klanten en hobbychefs, waarvoor een service fee in rekening wordt gebracht. AnyJobby bemiddelt bij de totstandkoming van een opdrachtovereenkomst tussen dienstverleners en particulieren die hulp zoeken bij uiteenlopende klussen. De tweede subcategorie kenmerkt zich door enerzijds de bestendige relatie tussen het platform en de dienstverlener en anderzijds de bestendige relatie tussen de klant en dienstverlener. De bemoeienis van het platform is hierbij beperkt, maar de klant kan duidelijke instructies geven over de inhoud en uitvoering van de werkzaamheden. Het platform Helping bemiddelt tussen schoonmakers en huishoudens en wordt bij

deze subcategorie als uitgangspunt genomen. Tot slot wordt de derde subcategorie gevormd door platforms die de inhoud en vergoeding van een opdracht vooraf bepalen. Ook bij de uitvoering van de opdracht oefent het platform controle uit en worden duidelijke instructies gegeven. Het platform Deliveroo wordt hierbij als uitgangspunt genomen. Dit platform levert maaltijdbezorgdiensten, waartoe wordt gecontracteerd met bezorgers die de daadwerkelijke bezorgdienst namens het platform uitvoeren.

Hoofdstuk 3 Het huidige fiscale wettelijke kader

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt in kaart gebracht hoe het huidige fiscale wettelijke kader eruit ziet met betrekking tot inkomsten die worden vergaard binnen de platformeconomie. Hierbij wordt allereerst in zijn algemeenheid uitgewerkt hoe het huidige fiscale wettelijke kader van de Nederlandse inkomstenbelasting eruit ziet. Aansluitend wordt ten aanzien van de in hoofdstuk 2 vastgestelde categorieën bepaald of en op welke wijze vergaarde inkomsten tot de belastbare bronnen van inkomen moeten worden gerekend. Tot slot wordt antwoord gegeven op de tweede deelvraag.

3.2 Bron van inkomen

3.2.1 Algemeen

De Nederlandse inkomstenbelasting is gebaseerd op de bronnentheorie, waarbij als uitgangspunt heeft te gelden dat slechts sprake is van inkomen indien het genoten voordeel afkomstig is uit een bron van inkomen. Een voordeel of vermogensbestanddeel kan dan ook slechts in heffing van inkomstenbelasting worden betrokken, indien dat voordeel voortvloeit uit een bron van inkomen, ofwel, indien het vermogensbestanddeel zelf een bron in de zin van de Wet IB 2001 is. Zonder bron kan er dus geen sprake zijn van belastbaar inkomen.⁸² Een bron van inkomen in de zin van de Wet IB 2001 wordt aanwezig geacht indien wordt voldaan aan de navolgende drie cumulatieve voorwaarden:

1. deelname aan het economische verkeer;
2. het in subjectieve zin beogen van een op geld te waarderen voordeel; en
3. het voordeel moet in objectieve zin ook redelijkerwijs te verwachten zijn.

Met het eerste criterium wordt beoogd om voordelen die opkomen in de persoonlijke hobbyteer en familiesfeer buiten de fiscaliteit te houden. Het tweede en derde criterium moeten in onderlinge samenhang worden gezien en hebben ten doel om alleen nagestreefde voordelen in de heffing van inkomstenbelasting te betrekken, mits deze voordelen ook objectief gezien waren te verwachten. Hiermee worden bijvoorbeeld zuivere speculatiewinsten buiten de heffing van inkomstenbelasting gehouden. Daarentegen is het niet zo dat een belastingplichtige kan betogen dat hij een voordeel niet beoogde, indien dat voordeel wordt genoten en ook redelijkerwijs was te verwachten. Hierbij wordt namelijk de rationeel handelende mens als uitgangspunt genomen.⁸³

De bronnentheorie heeft een tweeledige werking. Enerzijds wordt een voordeel belast met inkomstenbelasting en is een verlies aftrekbaar van overige met inkomstenbelasting belaste inkomsten, indien aan de hiervoor genoemde cumulatieve broncriteria wordt voldaan. Anderzijds heeft ook te gelden dat, indien niet aan de hiervoor genoemde cumulatieve broncriteria wordt voldaan een eventueel voordeel, bijvoorbeeld behaald met een hobby, niet is belast met inkomstenbelasting, maar een eventueel verlies dat met die hobby wordt geleden ook niet aftrekbaar is.⁸⁴ In hoeverre aan de cumulatieve broncriteria wordt voldaan moet in beginsel worden beoordeeld naar de situatie ten tijde van de activiteit of het gebeuren, bijvoorbeeld ten tijde van het verrichten van werkzaamheden

⁸² Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P. en Schuver, B.F., *Inkomensbelasting*, Kluwer, tiende herziene druk 2014, p. 6.

⁸³ Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P. en Schuver, B.F., *Inkomensbelasting*, Kluwer, tiende herziene druk 2014, p. 354.

⁸⁴ Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P. en Schuver, B.F., *Inkomensbelasting*, Kluwer, tiende herziene druk 2014, p. 354.

door de belastingplichtige. Feiten en omstandigheden uit andere jaren kunnen evenwel licht werpen op de vraag of in het desbetreffende jaar een objectieve voordeelsverwachting aanwezig is.⁸⁵ Hieronder wordt nader ingegaan op de drie broncriteria.

3.2.2 Deelname aan het economische verkeer

Zoals reeds benoemd, onderscheidt het eerste criterium het verrichten van diensten of werkzaamheden in een belaste sfeer en een onbelaste privésfeer. Een belastingplichtige zal aldus buiten zijn persoonlijke sfeer moeten treden en moeten optreden in het economische verkeer alvorens een eventueel behaald voordeel is belast met inkomstenbelasting. De persoonlijke sfeer van een belastingplichtige bestaat onder meer uit een hobbysfeer en een familie- en vriendsfeer.⁸⁶

Indien werkzaamheden in de hobbysfeer worden verricht, wordt in beginsel niet deelgenomen aan het economische verkeer. Hobbymatige activiteiten onderscheiden zich in dit verband van andere activiteiten doordat eerstgenoemde activiteiten niet uitdrukkelijk zijn gericht op het verwerven van inkomen. Kenmerkend voor hobbymatige activiteiten is dan ook dat deze meer geld kosten dan opleveren. Ook ten aanzien van handelingen binnen de familiesfeer of vriendenkring wordt in principe niet deelgenomen aan het economische verkeer.⁸⁷ Zo was bijvoorbeeld geen sprake van deelname aan het economische verkeer ten aanzien van de verpleging en verzorging van een zieke echtgenoot, waardoor de door de verplegende echtgenoot ontvangen vergoeding niet aan de heffing van inkomstenbelasting was onderworpen. De Hoge Raad overwoog hierbij dat de verleende verpleging en verzorging binnen het kader van de tussen echtgenoten gebruikelijke wederzijdse hulp en bijstand is gebleven.⁸⁸ Desalniettemin kan het voorkomen dat ten aanzien van handelingen binnen besloten kring sprake is van deelname aan het economische verkeer. Zo gingen de ondersteunende administratieve werkzaamheden die door een echtgenote van een hoogleraar werden verricht de in het kader van de onder echtgenoten gebruikelijke hulp en bijstand te buiten, waardoor de door de ondersteunende echtgenote ontvangen vergoeding belastbaar inkomen vormde.⁸⁹ Verder was er ten aanzien van een moeder die haar zieke zoon verzorgde sprake van een bron van inkomen door de wijze waarop zij voor haar werkzaamheden was betaald. Het toegekende persoonsgebonden budget van de zoon was namelijk aangewend om de moeder te betalen voor haar werkzaamheden, waardoor voor de Hoge Raad vaststond dat deze werkzaamheden waren verricht in het economische verkeer.⁹⁰

De achtergrond dat ten aanzien van werkzaamheden in de familie- en vriendsfeer geen sprake is van een bron van inkomen, is dat tegenover deze werkzaamheden doorgaans geen vergoeding staat. Wanneer toch een vergoeding wordt ontvangen, kan dat een indicatie zijn voor het buiten de privésfeer treden. Hierbij acht de Hoge Raad evenwel van belang of de verrichte werkzaamheden zijn aan te merken als in het kader van de privésfeer gebruikelijke hulp en bijstand. Buiten de genoemde familiesfeer, vriendenkring en hobbysfeer is het begrip 'economische verkeer' veelomvattend. Zo spelen zelfs criminele activiteiten zich af in het economische verkeer.⁹¹

⁸⁵ HR 24 juni 2011, nr. 10/01299, BNB 2011/246.

⁸⁶ Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P. en Schuver, B.F., *Inkomensbelasting*, Kluwer, tiende herziene druk 2014, p. 355.

⁸⁷ Kempen, M.L.M. van, *Cursus Belastingrecht IB.3.0.1.B De Bronkenmerken*.

⁸⁸ HR 4 december 1985, nr. 23 066, V-N 1986/247.16.

⁸⁹ HR 16 september 1981, nr. 20 684, BNB 1981/296.

⁹⁰ HR 8 juni 2007, nr. 42 044, BNB 2007/246.

⁹¹ Kempen, M.L.M. van, *Cursus Belastingrecht IB.3.0.1.B De Bronkenmerken*.

3.2.3 Voordeel beogen/redelijkerwijs te verwachten

Het tweede criterium houdt in dat de belastingplichtige met zijn deelname aan het economische verkeer in subjectieve zin een op geld te waarderen voordeel moet beogen om te kunnen spreken van een bron van inkomen. Ingevolge het derde criterium moet voor de aanwezigheid van een bron van inkomen mede zijn voldaan aan de voorwaarde dat het voordeel naar maatschappelijke opvattingen redelijkerwijs moet kunnen worden verwacht. Aan het oordeel dat is voldaan aan dit objectieve criterium hoeft niet in de weg te staan dat de desbetreffende activiteit thans verliesgevend is. Beslissend is namelijk of redelijkerwijs kan worden verwacht dat de desbetreffende activiteit in de toekomst positieve voordelen zal opleveren.⁹²

Alhoewel uit de jurisprudentie blijkt dat zowel het objectieve als het subjectieve element de doorslag kan geven, blijkt toch dat de nadruk ligt op het objectieve element. De Hoge Raad heeft bijvoorbeeld geoordeeld dat de deelname aan een piramidespel niet leidt tot een bron van inkomen, aangezien de aard van het spel meebrengt dat het resultaat afhangt van onvoorspelbare factoren die zich aan beïnvloeding van de deelnemer onttrekken. Een eventueel gunstig resultaat is daardoor speculatief.⁹³ Ook besliste de Hoge Raad dat ten aanzien van een huisarts die een nieuw type boot ontwierp en daarvoor aanzienlijke kosten maakte geen sprake was van een bron van inkomen. De huisarts beoogde weliswaar een voordeel, maar kon niet aantonen dat het voordeel ook redelijkerwijs was te verwachten.⁹⁴ Ten aanzien van een dokter die een boerenbedrijfje dreef oordeelde de Hoge Raad daarentegen dat met de werkzaamheid geen geldelijk voordeel werd beoogd. Hierbij ontbrak dus het subjectieve element, waardoor niet kon worden gesproken van een bron van inkomen.⁹⁵ Het is overigens maar de vraag of de Hoge Raad thans nog steeds vindt dat geen sprake is van een bron van inkomen als geen voordeel wordt beoogd, terwijl wel een voordeel wordt behaald. Het hiervoor genoemde arrest stamt immers uit 1935.

Desalniettemin blijkt uit het Medische proevenarrest⁹⁶ dat de enkele deelname aan het economische verkeer al tot een bron van inkomen kan leiden. Het is in dat geval niet van belang of daartoe handelingen worden verricht en evenmin of een voordeel wordt beoogd ofwel kan worden verwacht. Het Medische proevenarrest handelt over een vrijwilliger die zich bij een organisatie had aangemeld voor het deelnemen aan medische proeven. Belanghebbende moest onder meer bepaalde stoffen innemen, urine afstaan en hij mocht op bepaalde tijden niet eten. Hiervoor werd uiteindelijk wel een vergoeding ontvangen die werd belast als inkomsten uit overige arbeid. De Hoge Raad achtte in dit verband van doorslaggevend belang dat belanghebbende in het economische verkeer diensten had verricht bestaande uit het ter beschikking stellen van zijn lichaam voor het ondergaan van medische proeven. Hieraan stond niet in de weg, dat geen voordeel was beoogd of kon worden verwacht. Naar aanleiding van dit arrest kwam de vraag op of het subjectieve en objectieve criterium hun betekenis hadden verloren en de Hoge Raad het voortaan beslissend achtte of een voordeel was ontvangen. Voorts werd de leer uit het Medische proevenarrest in het Receptenarrest⁹⁷ door de Hoge Raad genuanceerd. Dit arrest handelt over de vraag of sprake is van een bron van inkomen ten aanzien van

⁹² Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P. en Schuver, B.F., *Inkomensbelasting*, Kluwer, tiende herziene druk 2014, p. 356.

⁹³ HR 1 februari 2002, nr. 35 848, 36 238, 36 668, BNB 2002/127-129.

⁹⁴ HR 8 juli 1997, nr. 32 309, BNB 1997/134.

⁹⁵ HR 4 december 1935, B. 5985.

⁹⁶ HR 3 oktober 1990, nr. 26 142, BNB 1990/329 (Medische proevenarrest).

⁹⁷ HR 14 april 1993, nr 28 847, BNB 1993/203 (Receptenarrest).

het ter beschikking stellen van zelf ontwikkelde bami- en nasiproducten aan een derde. Het belang van het arrest is er met name in gelegen dat de Hoge Raad heeft geformuleerd in welke gevallen er voor de beoordeling of sprake is van een bron van inkomen nog moeten worden getoetst aan de voordeelcriteria, te weten:

1. de situatie waarbij de activiteiten voorzienbaar blijvend verliesgevend zijn;
2. de situatie inzake de afgrenzing van belaste transacties in de vermogenssfeer tegenover louter speculatieve transacties;
3. de situatie waarbij voordelen voortkomen uit een deelname aan het economische verkeer, maar de behaalde voordelen toch buiten het inkomen blijven omdat zij in de persoonlijke sfeer liggen.

Afgezien van deze gevallen is aldus sprake van een bron van inkomen als wordt deelgenomen aan het economische verkeer. Het is alsdan niet van belang of het voordeel is beoogd of kon worden verwacht.

3.3 Wet inkomstenbelasting 2001

3.3.1 Algemeen

Nadat is vastgesteld dat sprake is van een bron van inkomen en daarmee mogelijk belastbaar inkomen voor de inkomstenbelasting, ontstaat de vraag hoe dit inkomen in de heffing moet worden betrokken. Met de introductie van de huidige Wet IB 2001 heeft de wetgever afstand genomen van het synthetische inkomensbegrip, waarbij alle categorieën van inkomen worden samengeteld tot één belastbaar inkomen. De huidige Wet IB 2001 kent dan ook drie categorieën van belastbaar inkomen, te weten:

- Box 1: het belastbaar inkomen uit werk en woning;
- Box 2: het belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang; en
- Box 3: het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen.

Het zogenaamde boxenstelsel kent een rangorderegeling waardoor een voordeel in beginsel uitsluitend in de heffing wordt betrokken op grond van de eerste wettelijke bepaling waaronder het voordeel kan worden gerangschikt. Dit principe is niet enkel van toepassing tussen de boxen, maar ook binnen de boxen.⁹⁸ Hierdoor is sprake van een gesloten systeem, waarbij inkomen niet dubbel in de heffing kan worden betrokken. Dit betekent evenzeer dat indien een inkomensbestanddeel (objectief) is vrijgesteld, dit bestanddeel niet meer op grond van een later in de wet opgenomen bepaling alsnog in de heffing kan worden betrokken. Ook verliesverrekening over de boxen heen is in beginsel niet mogelijk.⁹⁹ Hieronder wordt nader ingegaan op het belastbaar inkomen uit werk en woning (box 1) en het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen (box 3). Een toelichting op het belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang (box 2) wordt achterwege gelaten, aangezien deze inkomenscategorie niet van belang is voor dit onderzoek.

⁹⁸ Artikel 2.14 Wet IB 2001.

⁹⁹ Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P. en Schuver, B.F., *Inkomensbelasting*, Kluwer, tiende herziene druk 2014, p. 60.

3.3.2 Box 1: belastbaar inkomen uit werk en woning

3.3.2.1 Algemeen

Gelet op het aantal afdelingen en wetsartikelen, is het belastbaar inkomen uit werk en woning de veruit omvangrijkste inkomenscategorie. Binnen deze categorie wordt onderscheid gemaakt tussen verschillende afdelingen die tezamen het belastbaar inkomen uit werk en woning vormen.¹⁰⁰ Gelet op de relevantie voor dit onderzoek worden de volgende inkomensbestanddelen verder uitgewerkt:

1. de belastbare winst uit onderneming (afdeling 3.2);
2. het belastbare loon (afdeling 3.3);
3. het belastbare resultaat uit overige werkzaamheden (afdeling 3.4); en
4. de belastbare inkomsten uit eigen woning (afdeling 3.6).

Alvorens het belastbaar inkomen kan worden bepaald, dient eerst te worden vastgesteld tot welke inkomensbron het desbetreffende inkomen moet worden gerekend. De toerekening van voordelen aan de juiste inkomensbron is essentieel voor de toepasselijkheid van specifieke regels, zoals het recht op bepaalde faciliteiten. Hieronder wordt nader ingegaan op de hiervoor genoemde inkomensbronnen.

3.3.2.2 Winst uit onderneming

De eerste inkomensbron waaruit het inkomen uit werk en woning van box 1 is opgebouwd, wordt gevormd door belastbare winst uit onderneming. Zoals reeds besproken, vormt het wetssystematisch een belangrijk gegeven dat winst uit onderneming als eerste bron in de wet is opgenomen. De dwingende rangorderegeling van artikel 2.14 Wet IB 2001 leidt er immers toe dat inkomen niet meer aan een andere bron kan worden toegerekend wanneer het inkomen eenmaal is aangemerkt als winst uit onderneming.

Op grond van artikel 3.2 Wet IB 2001 is de belastbare winst uit onderneming het gezamenlijke bedrag van de winst die een belastingplichtige als ondernemer uit een of meer ondernemingen geniet. Om te kunnen spreken van belastbare winst uit onderneming, moet aldus sprake zijn van een onderneming én een ondernemer die in relatie staat tot die onderneming. Hierbij moet onderscheid worden gemaakt tussen de objectieve onderneming ('de onderneming') en het subjectieve ondernemerschap ('de ondernemer'). Zonder de aanwezigheid van een objectieve onderneming kan geen subjectief ondernemerschap bestaan. Een objectieve onderneming kan evenwel voortbestaan nadat het subjectieve ondernemerschap eindigt. Indien een onderneming bijvoorbeeld wordt overgedragen eindigt in principe het subjectieve ondernemerschap van de overdrager, terwijl de objectieve onderneming blijft voortbestaan. Verder geldt ten aanzien van een personenvennootschap waarin een objectieve onderneming wordt gedreven, dat iedere vennoot zijn eigen subjectieve onderneming heeft.¹⁰¹¹⁰²

¹⁰⁰ Artikel 3.1 lid 2 Wet IB 2001.

¹⁰¹ Kempen, M.L.M. van, *Cursus Belastingrecht*, IB.3.2.3.A.a Objectieve versus subjectieve onderneming.

¹⁰² Ingevolge het bepaalde in artikel 3.3 Wet IB 2001 wordt het begrip belastbare winst uit onderneming uitgebreid tot belastingplichtigen die als medegerechtigde tot het vermogen van een onderneming winst behalen. Deze bepaling is evenwel niet van belang voor dit onderzoek en wordt dan ook niet verder uitgewerkt.

Het begrip onderneming

De aanwezigheid van een objectieve onderneming wordt in de Wet IB 2001 niet gedefinieerd. Nadere invulling van dit begrip wordt aldus aan de jurisprudentie overgelaten. Uit de desbetreffende jurisprudentie van de Hoge Raad volgt dat een onderneming wordt gedefinieerd als een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid met behulp waarvan door deelname aan het economische verkeer een winst oogmerk wordt nagestreefd.¹⁰³ Essers heeft deze definitie verder genuanceerd als 'zelfstandig bedoelde activiteiten gericht op risicodragende deelneming aan het economische verkeer'.¹⁰⁴

Het duurzaamheidsvereiste in de ondernemingsdefinitie heeft uitsluitend betrekking op de vaststelling van een objectieve onderneming en niet op het bestaan van een subjectieve onderneming. Duurzaamheid houdt in dat de ondernemingsuitoefening moet zijn gericht op continuïteit. Hierbij moet evenzeer worden gestreefd naar een redelijke beloning voor alle participanten en verschaffers van risicodragend kapitaal. Zonder die redelijke beloning kan namelijk niet worden verlangd dat deelname aan de ondernemingsuitoefening wordt voorgezet en is continuïteit dus onzeker. Bedacht moet worden dat duurzaamheid in dit verband niet gelijk is aan langdurig. Een activiteit kan ondanks de beperkte duur ervan toch kwalificeren als onderneming. Ook als een activiteit vroegtijdig wordt gestaakt, kan vanwege de intentie van duurzaamheid alsnog sprake zijn van een onderneming. De duurzaamheid van een activiteit moet namelijk worden beoordeeld op basis van de intentie van de belastingplichtige bij aanvang van de activiteit.¹⁰⁵ Verder is ten aanzien van het vereiste van de organisatie van kapitaal en arbeid de aanwezigheid van kapitaal niet noodzakelijk. De nadruk ligt hierbij namelijk op de factor arbeid.¹⁰⁶ Desalniettemin heeft de Hoge Raad ten aanzien van de exploitatie van een windturbine geoordeeld dat sprake is van een onderneming, terwijl de te verrichten arbeid hierbij gering is.¹⁰⁷ Het vereiste van deelname aan het economische verkeer alsmede het benodigde winst oogmerk vertonen tot slot overlap met de bronvraag en hoeven derhalve niet separaat te worden beoordeeld.

Het begrip ondernemer

Ingevolge artikel 3.4 Wet IB 2001 is ondernemer degene voor wiens rekening een onderneming wordt gedreven en die rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming. Om te kunnen spreken van een ondernemer dient dus allereerst de aanwezigheid van een objectieve onderneming te worden vastgesteld. Voorts moet die objectieve onderneming voor rekening van de belastingplichtige worden gedreven. De gerechtigdheid tot de stille reserves bij liquidatie van de onderneming is hierbij bepalend.¹⁰⁸ De belastingplichtige hoeft in dit verband niet gerechtigd te zijn tot de goodwill of bestaande en toekomstige stille reserves.¹⁰⁹ Aan het vereiste van rechtstreekse verbondenheid wordt daarnaast voldaan als de belastingplichtige aansprakelijk is voor schulden betreffende de onderneming. Pas in die situatie is immers sprake van ondernemersrisico, waarmee

¹⁰³ Kempen, M.L.M. van, *Cursus Belastingrecht*, IB.3.2.2.A.a Criteria 'onderneming' als inkomensbron.

¹⁰⁴ Essers, P.H.J., *Personenvennootschappen en aanverwante rechtsvormen*, Kluwer, 2014, p. 72.

¹⁰⁵ Ligthart, G.Th., *Belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden 2018/2.4.1, Winst uit onderneming versus resultaat overige werkzaamheden*.

¹⁰⁶ HR 21 juni 1946, B 8137.

¹⁰⁷ HR 23 april 2010, nr. 09/04843, V-N 2010/20.8.

¹⁰⁸ HR 1 juli 1964, nr. 15 251, BNB 1964/259.

¹⁰⁹ HR 16 december 1998, nr. 34 172, BNB 1999/147.

wordt aangegeven dat voor het ondernemerschap meer is vereist dan het ter beschikking stellen van kapitaal. Een commanditaire vennoot kan bijvoorbeeld niet rechtstreeks worden aangesproken voor verbintenissen betreffende de onderneming, waardoor geen sprake is van ondernemerschap. Met de term 'rechtstreeks' wordt daarnaast bewerkstelligd dat alleen rechtstreekse verbondenheid voldoende is. Afgeleide verbondenheid die onder meer voortvloeit uit de huwelijksgemeenschap of nalatenschap wordt hiermee uitgesloten van het ondernemerschap. Verder wordt van verbintenissen 'betreffende' de onderneming gesproken, omdat de onderneming de verbintenissen niet altijd zelf kan aangaan. Tot slot moet de belastingplichtige ingevolge de formulering 'wordt verbonden' niet alleen voor bestaande verbintenissen maar ook voor nieuwe verbintenissen worden verbonden.¹¹⁰

Zelfstandig uitgeoefend beroep

Ingevolge artikel 3.5 Wet IB 2001 wordt de uitoefening van een zelfstandig beroep gelijkgesteld met een onderneming en wordt de beoefenaar van dit zelfstandige beroep gelijkgesteld aan een ondernemer. Ten aanzien van het zelfstandig uitgeoefende beroep ligt de nadruk op de persoonlijke vakbekwaamheid van de ondernemer. Gedacht kan worden aan een advocaat, notaris of tandarts. Uit jurisprudentie van de Hoge Raad¹¹¹ valt af te leiden dat de volgende cumulatieve criteria worden gehanteerd voor het ondernemerschap bij een zelfstandig beroep:

1. de beroepswerkzaamheden moeten zelfstandig en voor eigen rekening en risico door de belastingplichtige worden verricht;
2. de belastingplichtige loopt ondernemersrisico;
3. de belastingplichtige streeft naar continuïteit en verricht niet slechts incidentele opdrachten.

Overigens kan worden betwist of deze bepaling noodzakelijk is. Ik deel in dit verband de mening van Van Kempen dat er ook zonder deze bepaling geen twijfel over bestaat dat de uitoefening van een zelfstandig beroep een onderneming vormt.¹¹²

3.3.2.3 Loon

Op grond van artikel 3.81 Wet IB 2001 wordt voor de definitie van loon aangesloten bij het loonbegrip uit de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB 1964). Hierdoor vindt de inkomstenbelastingheffing over loon grotendeels plaats op basis van hetgeen in de Wet LB 1964 is bepaald. De loonbelasting fungeert in dit verband als voorheffing op de inkomstenbelasting en is opgebouwd uit drie kernbegrippen, te weten werknemer, inhoudingsplichtige en loon. Werknemer is degene die in dienstbetrekking staat tot een inhoudingsplichtige. Er kan in dit verband al sprake zijn van inhoudingsplicht bij een dienstbetrekking met één werknemer.¹¹³ Verder is loon al hetgeen uit een dienstbetrekking wordt genoten.¹¹⁴ Hieruit valt af te leiden dat de aanwezigheid van een dienstbetrekking het gemeenschappelijke uitgangspunt vormt en daarmee ook de basis voor de afbakening met andere inkomensbronnen.

¹¹⁰ Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P. en Schuver, B.F., *Inkomensbelasting*, Kluwer, 10e herziene druk 2014, p. 86-88.

¹¹¹ HR 20 december 2000, nr. 35 941, NTFR 2001/75.

¹¹² Kempen, M.L.M. van, *Cursus Belastingrecht*, IB.3.2.2.C.a Art. 3.5 lid 1 Wet IB 2001.

¹¹³ Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P. en Schuver, B.F., *Inkomensbelasting*, Kluwer, 10e herziene druk 2014, p. 286.

¹¹⁴ artikel 10 lid 1 Wet LB 1964.

Ondanks het belang van het begrip dienstbetrekking is in zowel de Wet IB 2001 als de Wet LB 1964 geen definitie opgenomen. De wetgever heeft er namelijk voor gekozen om voor fiscale doeleinden aan te sluiten bij de privaatrechtelijke en publiekrechtelijke criteria. Desalniettemin wijkt de fiscale dienstbetrekking op bepaalde onderdelen af van die begrippen. Deze afwijking is een uitbreiding ten opzichte van de privaatrechtelijke en publiekrechtelijke criteria. Een voorbeeld hiervan is het fenomeen van de fictieve dienstbetrekking. In enkele specifieke situaties wordt voor fiscale doeleinden een dienstbetrekking aanwezig geacht, terwijl een privaatrechtelijke of publiekrechtelijke dienstbetrekking ontbreekt. De publiekrechtelijke dienstbetrekking berust in dit verband op een ambtelijke aanstelling of op de wet. De privaatrechtelijke dienstbetrekking is gebaseerd op de definitie van de civielrechtelijke arbeidsovereenkomst uit artikel 7:610 lid 1 BW. Deze definitie bevat de volgende drie essentiële kenmerken:

1. de gezagsverhouding tussen werkgever en werknemer;
2. de verplichting van de werknemer om persoonlijk arbeid te verrichten;
3. de verplichting van de werkgever om loon te betalen.

In het hiernavolgende wordt nader ingegaan op elk van deze elementen van een civielrechtelijke arbeidsverhouding.¹¹⁵

De gezagsverhouding

De beoordeling van de aanwezigheid van een gezagsverhouding roept in de praktijk de meeste discussie op. De voorwaarde dat tussen werknemer en werkgever een gezagsverhouding moet bestaan houdt in dat de werknemer de arbeid in ondergeschiktheid aan de werkgever moet verrichten, zodat de werknemer verplicht is om aanwijzingen en instructies van de werkgever voor de uitvoering van het werk op te volgen. Hierbij behoeft de werkgever enkel het recht te hebben om aanwijzingen te geven en is het niet noodzakelijk dat ook daadwerkelijk aanwijzingen worden verstrekt. Overigens gaat het in dit verband niet alleen over instructies over de uit te voeren werkzaamheden op zich, maar bijvoorbeeld ook over de werktijden.¹¹⁶

Bij de beantwoording van de vraag of tot het verrichten van werk tegen betaling een arbeidsovereenkomst is gesloten heeft in de eerste plaats te gelden hetgeen partijen bij het sluiten van de overeenkomst voor ogen stond, waarna de wijze waarop zij feitelijk uitvoering aan de overeenkomst hebben gegeven mede in aanmerking wordt genomen. De gezagsverhouding wordt dus beoordeeld naar de feiten en omstandigheden, waarbij schriftelijke stukken niet zonder meer bepalend zijn.¹¹⁷ Voor de beoordeling of is voldaan aan het element gezagsverhouding zijn de volgende criteria in ieder geval van belang zijn:

- de betreffende werkzaamheden worden ook verricht door personen die kennelijk wel in dienstbetrekking van de werkgever werkzaam zijn¹¹⁸;

¹¹⁵ Weerepas, M.J.G.A.M., IB.3.3.3.B.b Dienstbetrekking.

¹¹⁶ Damsteegt, A.C., C.101.2.4 Gezagsverhouding, Flexibele arbeidsrelaties C.101.2.4.

¹¹⁷ Loonstra, C.J., De gezagsverhouding ex art. 7:610 BW, SR 2005, 17.

¹¹⁸ CRvB 26 augustus 1980, RSV 1980/281.

- de betreffende werkzaamheden maken deel uit van tot de eigenlijke bedrijfsarbeid behorende werkzaamheden, ook wel aangeduid als 'het wezen van de bedrijfsvoering'¹¹⁹;
- de werkgever is bevoegd om aanwijzingen en instructies te geven over de uitvoering van de werkzaamheden en om controle uit te oefenen over de voortgang van het werk. De werknemer kan het werk in dit verband dus niet geheel naar eigen inzicht uitvoeren¹²⁰;
- de werknemer is niet vrij om te komen en te gaan naar eigen goeddunken. Hierbij gaat het om de vrijheid in het bepalen van de tijdstippen waarop de werkzaamheden worden verricht, maar ook om de vrijheid om geheel niet op het werk te verschijnen. Bovendien moet van deze vrijheden in feite ook ruim gebruik worden gemaakt. Ook moet de vrijheid van komen en gaan wel reëel zijn, in die zin dat wanneer blijkt dat het feitelijk gebruik maken van deze vrijheden nadelige gevolgen heeft voor de werknemer, deze vrijheden niet aanwezig worden geacht.¹²¹ Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de situatie dat de betrokkene niet meer wordt opgeroepen als hij daadwerkelijk gebruik maakt van zijn (formele) vrijheid om geheel niet op het werk te verschijnen.

Persoonlijk arbeid verrichten

Het tweede element van de arbeidsovereenkomst vloeit rechtstreeks voort uit artikel 7:610 BW en houdt in dat de werknemer zich verbindt om gedurende zekere tijd persoonlijk arbeid te verrichten. De aanduiding 'gedurende zekere tijd' fungeert hierbij niet als een maatstaf voor een (minimale) tijdsduur van de arbeidsrelatie. Het gegeven dat de bedongen arbeid slechts van korte duur is hoeft dan ook niet te betekenen dat geen sprake is van een dienstbetrekking.¹²² De verplichting van de werknemer om de arbeid persoonlijk te verrichten houdt in dat de werknemer verplicht is de arbeid zelf te verrichten. Hij kan zich alsdan alleen laten vervangen door een derde indien de werkgever hier toestemming voor heeft gegeven.¹²³

Bij de beoordeling of in een arbeidsrelatie de verplichting bestaat de arbeid persoonlijk te verrichten, wordt niet gekeken of de werknemer zich feitelijk al dan niet laat vervangen, maar is beslissend wat de overeenkomst in de praktijk inhoudt. Hierbij gaat het om de vraag of en door wie de werknemer zich mag laten vervangen. Verder is het van belang of vervanging alleen mag met toestemming van de werkgever en of dit bijvoorbeeld alleen is toegestaan bij uitzondering. De aard van de werkzaamheden kan hierbij een belangrijke rol spelen. Indien voor het verrichten van de werkzaamheden een bepaalde deskundigheid is vereist ligt het immers voor de hand dat de aangetrokken werknemer verplicht is de arbeid zelf te verrichten.¹²⁴

Verplichting tot loonbetaling

Om de aanwezigheid van een arbeidsovereenkomst te kunnen constateren dient altijd sprake te zijn van loon als tegenprestatie voor de verrichte arbeid. Hierbij dient in acht te worden genomen dat het civiele loonbegrip wordt gehanteerd en dus niet het fiscale criterium. Kostenvergoedingen worden bijvoorbeeld naar fiscale maatstaven eerder als loon aangemerkt dan naar civiele criteria. Verder is het van belang dat het loon afkomstig is van de werkgever. Indien het loon door een derde wordt betaald

¹¹⁹ CRvB 9 november 1988, RSV 1989/116.

¹²⁰ CRvB 16 oktober 1964, RSV1964/175.

¹²¹ CRvB 15 april 1976, RSV 1976/253.

¹²² CRvB 27 maart 1984, RSV 1984/157.

¹²³ Damsteegt, A.C., C.101.2.2 Persoonlijk arbeid verrichten, Flexibele arbeidsrelaties C.101.2.2.

¹²⁴ Damsteegt, A.C., C.101.2.2 Persoonlijk arbeid verrichten, Flexibele arbeidsrelaties C.101.2.2.

is er geen sprake van een loonbetalingsverplichting en is een arbeidsovereenkomst dus niet aanwezig.¹²⁵ Ten aanzien van een museumgids die in zekere zin werd betaald door de bezoekers als hij voor hen een rondleiding verzorgde was evenwel sprake van een reguliere loonbetaling. Daarbij was doorslaggevend dat de gids zijn loon ontving van het museum onder aftrek van een bedrag aan bemiddelingskosten.¹²⁶ Desalniettemin is het niet vereist dat ook daadwerkelijk loon wordt betaald. Voldoende is dat de werkgever verplicht is loon te betalen.¹²⁷ Ook hoeft er geen sprake te zijn van een vaste beloning, waardoor de vergoeding bijvoorbeeld (mede) afhankelijk kan zijn van het bedrijfsresultaat.¹²⁸

Afbakening ten opzichte van ‘winst uit onderneming’

De afgrenzing van winst uit onderneming tegenover loon uit dienstbetrekking wordt met name gevormd door het gezagslement. Bij een dienstbetrekking is namelijk sprake van ondergeschiktheid aan een werkgever, terwijl een ondernemer zelfstandig is. In samenhang met het vereiste van zelfstandigheid is het van belang dat ondernemersrisico wordt gelopen. Daarnaast kan het hebben van één opdrachtgever een aanwijzing vormen dat geen sprake is van zelfstandigheid. Desalniettemin speelt het aantal opdrachtgevers geen doorslaggevende rol. Zo werd ten aanzien van een vrachtwagenchauffeur met één opdrachtgever geoordeeld dat sprake was van ondernemerschap, aangezien hij zelf had geïnvesteerd in de aanschaf van een vrachtwagen die hij gebruikte voor het transport van goederen voor zijn enige opdrachtgever.¹²⁹

3.3.2.4 Resultaat uit overige werkzaamheden

Het regime voor resultaat uit overige werkzaamheden geldt voor belastingplichtigen die niet op grond van de eerdere onderdelen van het inkomen uit werk en woning in de heffing zijn betrokken, maar wel inkomsten genieten uit een werkzaamheid in brede zin. Deze inkomensbron vormt het slot van de belastingheffing over actieve arbeidsinkomsten en heeft zodoende een restkarakter. Hiermee wordt flexibiliteit geboden om inkomsten ten aanzien van de meest uiteenlopende werkzaamheden in de belastingheffing te kunnen betrekken. Uit artikel 3.90 Wet IB 2001 volgt dan ook dat het belastbare resultaat uit overige werkzaamheden bestaat uit het gezamenlijke bedrag van het resultaat uit een of meer werkzaamheden die geen belastbare winst of belastbaar loon genereren.¹³⁰

Het begrip ‘werkzaamheid’ wordt niet in de Wet IB 2001 gedefinieerd, maar wordt in de parlementaire behandeling van de Wet IB 2001 omschreven als 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 loon uit dienstbetrekking.¹³¹ Deze omschrijving sluit aan bij de algemene criteria die gelden voor een bron van inkomen. Indien ten aanzien van het verrichten van arbeid een bron van inkomen wordt geconstateerd is dan ook ten minste sprake van resultaat uit overige

¹²⁵ CRvB 29 april 1974, RSV 1974/371.

¹²⁶ CRvB 2 oktober 2008, LJN BF7427.

¹²⁷ CRvB 10 maart 1981, RSV 1981/160.

¹²⁸ CRvB 20 juni 1969, RSV 1969/147.

¹²⁹ HR 14 oktober 1992, nr. 28 110, BNB 1993/6.

¹³⁰ De zogenoemde terbeschikkingstellingsregelingen van artikel 3.91 en 3.92 Wet IB 2001 en het lucratief belang van artikel 3.92b Wet IB 2001 vallen ook onder de afdeling resultaat uit overige werkzaamheden, maar zijn niet van belang voor dit onderzoek en worden dus ook niet verder uitgewerkt.

¹³¹ Kamerstukken II, 1998-1999, 26 727, nr. 3.

werkzaamheden. Het arbeidsvereiste neemt een centrale positie in binnen de inkomensbron resultaat overige werkzaamheden. De verrichte arbeid kan in dit verband een minimale omvang hebben, maar zonder het verrichten van arbeid kan geen resultaat uit overige werkzaamheden worden behaald. Ook is het van belang dat tussen de verrichte arbeid en het behaalde voordeel een causale relatie bestaat. De factor arbeid speelt een belangrijke rol ten aanzien van de afbakeningsproblematiek tussen inkomen uit sparen en beleggen en resultaat uit overige werkzaamheden in het kader van vermogenstransacties. Het criterium 'meer dan normaal vermogensbeheer' vormt hierbij in wezen het omslagpunt. Indien de arbeid namelijk normaal vermogensbeheer te boven gaat en er een verband bestaat tussen het voordeel en de arbeid is sprake van resultaat overige werkzaamheden ten aanzien van een vermogenstransactie.¹³² Hierop wordt in paragraaf 3.4 nader ingegaan.

Afbakening ten opzichte van 'winst uit onderneming'

De inkomensbronnen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden vertonen veel overeenkomsten. Zo geldt voor beide inkomensbronnen als constitutief vereiste de aanwezigheid van arbeid, deelname aan het economische verkeer en het beogen en verwachten van een voordeel. Het onderscheid kan evenwel worden gemaakt op basis van het duurzaamheidscriterium. Het duurzaamheidsvereiste vormt namelijk een noodzakelijke voorwaarde voor de aanwezigheid van een objectieve onderneming en daarmee winst uit onderneming, terwijl deze voorwaarde niet wordt gesteld bij de inkomensbron resultaat uit overige werkzaamheden. Duurzaamheid moet in dit verband worden uitgelegd als de intentie van een belastingplichtige om niet slechts incidenteel werkzaamheden te verrichten, maar te streven naar continuïteit.¹³³

3.3.2.5 Inkomen uit eigen woning

De wetgever kent vanuit fiscaal perspectief historisch twee kenmerken toe aan het bezit van een eigen woning, namelijk een consumptief element en een inkomenselement. Het inkomenselement komt voort uit de veronderstelling van de wetgever dat een onroerende zaak per definitie een bron van inkomen vormt en derhalve inkomen genereert. Het consumptieve element is daarentegen te vinden in het eigen gebruik van de woning. Het eigen gebruik van de woning resulteert in een beperking van het in aanmerking te nemen voordeel. Omdat aan de eigenaar van een eigen woning in beginsel geen daadwerkelijke fysieke inkomensstroom toekomt, is de wetgever gedwongen om het voordeel dat is toe te kennen aan het inkomenselement op een forfaitaire wijze in de heffing te betrekken.¹³⁴ Op grond van artikel 3.110 Wet IB 2001 zijn belastbare inkomsten uit eigen woning de voordelen uit eigen woning verminderd met de op die voordelen drukkende aftrekbare kosten.

De eigen woning

De eigenwoningregeling is slechts van toepassing indien sprake is een eigen woning in de zin van artikel 3.111 Wet IB 2001. Een eigen woning wordt hierbij gedefinieerd als een gebouw, een duurzaam aan een plaats gebonden schip of woonwagen met de daartoe behorende aanhorigheden, voor zover dat de belastingplichtige of personen die behoren tot zijn huishouden anders dan tijdelijk als hoofdverblijf ter beschikking staat. Van een gebouw is sprake indien het een bouwsel betreft dat duurzaam met de

¹³² Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P. en Schuwer, B.F., *Inkomensbelasting*, Kluwer, 10e herziene druk 2014, p. 359.

¹³³ Ligthart, G.Th., *Belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden 2018/2.4.1, Winst uit onderneming versus resultaat overige werkzaamheden*.

¹³⁴ Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P. en Schuwer, B.F., *Inkomensbelasting*, Kluwer, 10e herziene druk 2014, p. 459.

grond is verenigd doordat het naar aard en inrichting bestemd is om duurzaam ter plaatse te blijven.¹³⁵ Bovendien moet het gebouw kenmerken van een woning hebben, waardoor een garage bijvoorbeeld niet kwalificeert als woning.¹³⁶ Verder is het van belang dat de woning de belastingplichtige of personen die behoren tot zijn huishouden anders dan tijdelijk als hoofdverblijf ter beschikking staat. Volgens de memorie van toelichting bij deze bepaling moet het gaan om een voor duurzaam eigen gebruik bestemde woning welke overeenkomstig deze bestemming aan de belastingplichtige ter beschikking staat. Een kenmerk hiervan is dat de belastingplichtige de woning niet kan verkopen alvorens hij op een andere wijze in zijn woonbehoefte heeft voorzien.¹³⁷ Overigens is aan het begrip 'anders dan tijdelijk ter beschikking staan' geen minimale tijdsduur verbonden die een belastingplichtige in de woning moet doorbrengen.

Op grond van artikel 3.111 lid 8 Wet IB 2001 kunnen een belastingplichtige en zijn partners niet meer dan één woning als hoofdverblijf in aanmerking nemen. Het hoofdverblijf van een belastingplichtige is hierbij de woning waar zich ook het centrum van zijn maatschappelijk leven bevindt. Verder volgt uit artikel 3.111 lid 7 Wet IB 2001 dat het tijdelijk ter beschikking stellen van een woning aan derden daaraan niet het karakter van hoofdverblijf ontnemt. Van tijdelijke terbeschikkingstelling is sprake indien de woning tijdelijk wordt verhuurd of gedurende vakanties door derden wordt bewoond. Essentieel hierbij is dat het hoofdverblijf niet is verplaatst. Bij kortdurend verblijf in het buitenland wordt het hoofdverblijf bijvoorbeeld niet verplaatst. Zodra een woning anders dan tijdelijk wordt verhuurd, kan die de belastingplichtige niet meer als eigen woning ter beschikking staan. De woning verschuift dan naar box 3.

De voordelen uit eigen woning

Op grond van artikel 3.112 Wet IB 2001 wordt het voordeel uit eigen woning op forfaitaire wijze bepaald. Het zogeheten eigenwoningforfait wordt in dit verband naar tijdsgelang berekend, waartoe de eigenwoningwaarde wordt vermenigvuldigd met het eigenwoningpercentage.

Uit artikel 3.113 Wet IB 2001 volgt verder dat het eigenwoningforfait wordt vermeerderd met 70% van de bruto inkomsten uit het tijdelijk ter beschikking stellen van een woning aan derden. Gedurende de periode dat de eigen woning tijdelijk wordt verhuurd zijn de aan deze periode toerekenbare kosten, lasten en afschrijvingen niet aftrekbaar. Deze uitsluiting geldt evenwel niet voor uitgaven die rechtstreeks samenhangen met het tijdelijk verhuren van de woning, zoals kosten van advertenties voor het aantrekken van huurders of kosten van gas- en elektriciteitsverbruik door de huurders.¹³⁸ Dit geldt evenzeer voor bemiddelingskosten die aan een verhuurorganisatie worden betaald. Alhoewel voornoemd arrest is gewezen onder de Wet IB 1964, geldt deze uitkomst onder de Wet IB 2001 nog steeds.¹³⁹ De bruto huuropbrengst wordt in dit kader eerst verminderd met de kosten die rechtstreeks samenhangen met het tijdelijk verhuren van de woning, waarna 70% van het saldo als voordeel uit eigen woning in aanmerking wordt genomen. Verder geldt dat indien een afzonderlijke vergoeding is overeengekomen voor met de tijdelijke verhuur samenhangende kosten, deze vergoeding niet tot het

¹³⁵ Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P. en Schuver, B.F., *Inkomensbelasting*, Kluwer, 10e herziene druk 2014, p. 462.

¹³⁶ HR 2 mei 1982, nr. 21 043, BNB 1982/174.

¹³⁷ Kamerstukken II, 1998-1999, 26 727, nr. 3, p. 144.

¹³⁸ HR 9 september 1987, nr. 24 714, BNB 1987/298.

¹³⁹ 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.

inkomen uit eigen woning wordt gerekend waarbij de betreffende kosten ook niet aftrekbaar zijn.¹⁴⁰ Ook dient te worden opgemerkt dat de wettekst lijkt uit te gaan van tijdelijke verhuur van de gehele woning en dus niet van een deel van de woning. De Staatssecretaris heeft hiertoe echter bevestigd dat de regeling uit artikel 3.113 Wet IB 2001 zonder meer van toepassing is bij de tijdelijke verhuur van kamers. Een dergelijke bevestiging heeft evenwel geen rechtskracht en zegt alleen iets over de zienswijze van de Staatssecretaris. Verder zijn de aard en omvang van de activiteiten beslissend voor de vraag of tijdelijke kamerverhuur als resultaat uit overige werkzaamheden moet worden belast.¹⁴¹ De kamerverhuurvrijstelling uit artikel 3.114 Wet IB 2001 vindt in dit verband geen toepassing, aangezien deze vrijstelling niet ziet op kortstondige verhuur. Onder toepassing van deze vrijstelling worden opbrengsten in het kader van kamerverhuur die niet meer bedragen dan € 5.367 per jaar niet in aanmerking genomen.

Aftrekbare kosten eigen woning

Ingevolge de forfaitaire vaststelling van de inkomsten uit eigen woning waarbij op een forfaitaire wijze rekening wordt gehouden met bepaalde kostenposten, zijn louter enkele specifieke kosten aftrekbaar. Uit artikel 3.120 Wet IB 2001 volgt dat in principe alleen de kosten die samenhangen met de financiering van de eigen woning aftrekbaar zijn. Meer specifiek gaat het hierbij om kosten ter zake van het verkrijgen van een financiering en de financieringskosten zelf. Hiertoe is het evenwel van belang dat de financiering kwalificeert als eigenwoningschuld in de zin van artikel 3.119a Wet IB 2001. Het eigenwoningforfait is daarnaast ook van toepassing tijdens de periode van tijdelijke verhuur, waardoor een logische consequentie is dat de aan die periode toerekenbare rente eveneens in aanmerking wordt genomen.¹⁴²

Doorgaans vormt het jaarlijkse inkomen uit eigen woning een negatieve post voor eigenwoningbezitters. Het eigenwoningforfait is in dat geval lager dan de aftrekbare kosten eigen woning. Ten behoeve van de situatie dat de voordelen uit eigen woning méér bedragen dan de op deze voordelen drukkende aftrekbare kosten is de zogeheten Wet Hillen geïntroduceerd. De betreffende aftrekpost wegens geen of geringe eigenwoningschuld had in dit verband tot gevolg dat de inkomsten uit eigen woning niet meer dan nihil konden bedragen. Deze bepaling wordt met ingang van 1 januari 2019 evenwel uitgefaseerd.¹⁴³ Overigens worden in de berekening van de aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld uitsluitend de voordelen die worden genoten uit het eigenwoningforfait meegenomen als positieve inkomensbestanddelen.¹⁴⁴ De voordelen uit tijdelijke verhuur van de woning worden hierbij dus buiten beschouwing gelaten.

¹⁴⁰ 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.

¹⁴¹ Brief Staatssecretaris van Financiën 23 augustus 2018, nr. 2018-0000145171, V-N 2018/45.3.

¹⁴² Arends, A.J.M., Cursus Belastingrecht, IB.3.6A.1 Wettelijke regeling.

¹⁴³ Artikel 3.123a Wet IB 2001.

¹⁴⁴ Artikel 3.123a lid 2 Wet IB 2001.

3.3.3 Box 3: belastbaar inkomen uit sparen en beleggen

3.3.3.1 Algemeen

De heffingsystematiek van box 3 sluit niet aan bij het bronbegrip dat in principe nog steeds ten grondslag ligt aan de Wet IB 2001. Inkomen uit sparen en beleggen wordt namelijk forfaitair vastgesteld, waardoor de vraag of een bron van inkomen aanwezig minder relevant is. In die zin is de wettelijke terminologie zodanig dwingend, dat elk vermogensbestanddeel wordt geacht inkomen te genereren. Hierbij is in beginsel geen ruimte voor een brontoetsing. Het hiervoor genoemde behoeft evenwel enige nuancering. Impliciet is de bronvraag namelijk weldegelijk relevant, omdat een vermogensbestanddeel in principe geen waarde in het economisch verkeer heeft als het geen bron van inkomen is. Hierbij dient te worden bedacht dat een vermogensbestanddeel niet rendabel hoeft te worden gemaakt om te kwalificeren als bron van inkomen. Een vermogensbestanddeel kan het namelijk ook naar zijn aard in zich kan hebben om inkomen te genereren. Een woning kwalificeert bijvoorbeeld per definitie als bron van inkomen.¹⁴⁵

Kenmerkend voor een forfaitaire heffing is dat de daadwerkelijk behaalde inkomsten niet relevant zijn, maar dat het inkomen jaarlijks wordt verondersteld.¹⁴⁶ Op grond van artikel 5.1 Wet IB 2001 is belastbaar inkomen uit sparen en beleggen het voordeel uit sparen en beleggen. Uit artikel 5.2 Wet IB 2001 volgt vervolgens dat het voordeel uit sparen en beleggen wordt bepaald door de grondslag sparen en beleggen op te delen in een spaargedeelte (rendementsklasse 1) en een beleggingsgedeelte (rendementsklasse 2), waarna beide rendementsklassen worden vermenigvuldigd met het daarbij behorende forfaitaire rendement. De grondslag sparen en beleggen is hierbij de rendementsgrondslag aan het begin van het kalenderjaar voor zover die rendementsgrondslag meer bedraagt dan het heffingsvrije vermogen. Het heffingsvrije vermogen bedraagt in 2019 € 30.360.¹⁴⁷

3.3.3.2 Rendementsgrondslag

De rendementsgrondslag is de waarde van de bezittingen verminderd met de waarde van de schulden.¹⁴⁸ Bezittingen en schulden worden hierbij in aanmerking genomen voor de waarde in het economische verkeer.¹⁴⁹ Bezittingen zijn:

- a. onroerende zaken;
- b. rechten die direct of indirect betrekking hebben op onroerende zaken;
- c. roerende zaken die door de belastingplichtige en personen die behoren tot zijn huishouden niet voor persoonlijke doeleinden worden gebruikt of verbruikt alsmede roerende zaken die voor persoonlijke doeleinden worden gebruikt of verbruikt doch hoofdzakelijk als belegging dienen;
- d. rechten op roerende zaken;
- e. rechten die niet op zaken betrekking hebben, waaronder geld;
- f. overige vermogensrechten.¹⁵⁰

¹⁴⁵ Zie bijvoorbeeld HR 18 september 1991, nr. 27.270, BNB 1992/39: ‘Een woonhuis is in de regel geschikt en bestemd om positieve opbrengsten op te leveren.’

¹⁴⁶ Arends, A.J.M., Cursus Belastingrecht IB.5.0.6.A.a Bron van inkomen of niet?

¹⁴⁷ Artikel 5.5 Wet IB 2001.

¹⁴⁸ Artikel 5.3 lid 1 Wet IB 2001.

¹⁴⁹ Artikel 5.19 lid 1 Wet IB 2001

¹⁵⁰ Artikel 5.3 lid 2 Wet IB 2001.

Deze opsomming is limitatief, maar de ruime formulering maakt het haast ondenkbaar dat een bezitting hier niet onder kan worden gebracht. Gelet op de relevantie voor dit onderzoek wordt het wettelijk kader inzake onroerende en roerende zaken verder uitgewerkt.

Alle onroerende zaken behoren tot de bezittingen. Hierbij kan worden gedacht aan woningen, bedrijfsgebouwen en percelen grond. Ingevolge de rangorderegeling uit artikel 2.14 lid 2 Wet IB 2001 worden onroerende zaken evenwel pas tot de rendementsgrondslag gerekend indien de voordelen uit deze onroerende zaken niet tot het inkomen uit werk en woning zijn gerekend. Ingevolge artikel 5.20 Wet IB 2001 worden alle woningen in box 3 gewaardeerd op grond de Wet waardering onroerende zaken (WOZ-waarde). De WOZ-waarde van woningen in verhuurde staat moet evenwel worden gecorrigeerd voor het waarde drukkende effect van de verhuur. Hiertoe wordt de zogeheten leegwaarderatio van de verhuurde woning vermenigvuldigd met de WOZ-waarde.¹⁵¹ Het hiervoor genoemde geldt overigens alleen voor woningen die onder de huurbescherming vallen.

Roerende zaken worden slechts als bezitting aangemerkt indien ze niet voor persoonlijke doeleinden worden gebruikt of verbruikt door de belastingplichtige en personen die behoren tot zijn huishouden. Voorbeelden van roerende zaken die veelal voor persoonlijke doeleinden worden gebruikt zijn kleding en privéauto's. Roerende zaken worden echter eveneens als bezitting aangemerkt indien ze voor persoonlijke doeleinden worden gebruikt doch hoofdzakelijk als belegging dienen. Gedacht kan worden aan een belastingplichtige die een grote collectie oldtimers bezit, waarin zo nu en dan wordt gereden. De collectie wordt dan doorgaans ook aangehouden met het oog op het beleggingsrendement. De bewijslast hiervan berust evenwel op de inspecteur die dus aannemelijk zal moeten maken dat de roerende zaken hoofdzakelijk als belegging dienen. Bij de 'hoofdzakelijk als beleggingstoets' speelt de aard en hoeveelheid van die goederen in het vermogen van de belastingplichtige een belangrijke rol. Met de aard van het goed wordt hier bedoeld op de mate waarin de roerende zaak het karakter van een belegging in zich kan hebben.¹⁵²

Om de rendementsgrondslag te berekenen worden schulden in mindering gebracht op de bezittingen. Het moet hierbij gaan om in juridische zin afdwingbare verplichtingen die daardoor waarde in het economische verkeer bezitten. Hieronder vallen dus ook consumptieve geldleningen waarvan de rente niet aftrekbaar is in box 1.¹⁵³

¹⁵¹ Artikel 5.20 lid 3 Wet IB 2001.

¹⁵² Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P. en Schuver, B.F., *Inkomensbelasting*, Kluwer, 10e herziene druk 2014, p. 713.

¹⁵³ Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P. en Schuver, B.F., *Inkomensbelasting*, Kluwer, 10e herziene druk 2014, p. 718.

3.4 Delen van onroerende zaken

3.4.1 Algemeen

De rangorderegeling uit artikel 2.14 Wet IB 2001 impliceert dat de inkomsten die worden verkregen uit het ter beschikking stellen van een onroerende zaak in de volgende volgorde moet worden getoetst:

1. belastbare winst uit onderneming (afdeling 3.2);
2. belastbare resultaat uit overige werkzaamheden (afdeling 3.4);
3. belastbare inkomsten uit eigen woning (afdeling 3.6);
4. belastbaar inkomen uit sparen en beleggen.

3.4.2 Vastgoedexploitatie in de inkomstenbelasting

Alhoewel de oorspronkelijke gedachte achter het platform Airbnb is dat consumenten het huis waarin zij normaliter wonen tijdelijk verhuren op momenten dat ze er zelf niet in verblijven, blijkt dat veel woningen permanent te huur worden aangeboden en geen reguliere bewoner kennen. Uit de hiervoor genoemde rangorderegeling volgt dat ten aanzien van een belastingplichtige die zich met dergelijke vastgoedexploitatie bezig houdt eerst moet worden bezien of sprake is van belastbare winst uit onderneming. Wanneer de vastgoedexploitatie niet als onderneming kwalificeert, moet worden beoordeeld of sprake is van resultaat uit overige werkzaamheden. Indien daarvan evenmin sprake is, resteert de kwalificatie van belegging en daarmee inkomen uit sparen beleggen. Het resultaat behaald met de exploitatie van direct gehouden vastgoed kwalificeert aldus als winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden (box 1) dan wel als inkomen uit sparen en beleggen (box 3).¹⁵⁴ Wellicht ter overvloede merk ik op dat deze paragraaf zich specifiek richt op onroerende zaken die niet als eigen woning van de belastingplichtige zijn bestemd.

Uit paragraaf 3.3.2.2 volgt dat een onderneming wordt gedefinieerd als een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid met behulp waarvan door deelname aan het economische verkeer een winstoogmerk wordt nagestreefd. In het kader van de exploitatie van een onroerende zaak lijkt in eerste instantie aan deze definitie te zijn voldaan. Desalniettemin volgt uit de fiscale rechtspraak dat een bezitting, zoals een onroerende zaak, als belegging moet worden aangemerkt indien die bezitting wordt aangehouden met het oog op het verkrijgen van de waardevermeerdering en het rendement daarvan die bij normaal vermogensbeheer kunnen worden verwacht.¹⁵⁵ Meer specifiek kan enkel sprake zijn van een onderneming indien de exploitatie van een onroerende zaak is gericht op het behalen van voordelen die het bij normaal vermogensbeheer opkomende rendement te boven gaan. Dit is het geval indien de aard en omvang van de werkzaamheden van de belastingplichtige meer hebben omvat dan bij normaal vermogensbeheer gebruikelijk is, waarbij deze werkzaamheden onmiskenbaar moeten zijn gericht op het behalen van voordelen die hoger zijn dan hetgeen bij normaal vermogensbeheer kan worden verwacht.¹⁵⁶ Indien de grens van normaal vermogensbeheer niet wordt overschreden is aldus sprake van een belegging. Overigens heeft de Hoge Raad de gebruikte terminologie inmiddels

¹⁵⁴ Rozendal, A., Vastgoedexploitatie in de inkomstenbelasting, NTFR 2015/3.

¹⁵⁵ HR 7 maart 1951, B. 8963 alsmede HR 8 november 1989, nr. 25 257, BNB 1990/73.

¹⁵⁶ Rozendal, A., Vastgoedexploitatie in de inkomstenbelasting, NTFR 2015/3.

gewijzigd in 'normaal actief vermogensbeheer'. Deze gewijzigde terminologie lijkt in de praktijk evenwel geen materiële betekenis te hebben.¹⁵⁷

De afbakening tussen box 1 en box 3 ten aanzien van de exploitatie van onroerende zaken wordt dus gevormd door het begrip 'normaal actief vermogensbeheer'. In de praktijk blijkt het evenwel geen eenvoudige opgave om op een objectieve wijze vast te stellen wat als normaal vermogensbeheer moet worden beschouwd en wat normaal vermogensbeheer te boven gaat. Ik deel in dit verband de mening van Van Dijck dat het onderscheid tussen normaal en meer dan normaal vermogensbeheer moet worden gezocht in de intentie van een belastingplichtige om meerwaarde te creëren. Een belegger stelt immers uitsluitend zijn vermogensbestanddelen ter beschikking aan derden en ontvangt daarvoor een vergoeding. De belegger creëert hierbij zelf geen meerwaarde, maar ontvangt een vergoeding omdat het vermogensbestanddeel een vruchtdrager is. Bij normaal vermogensbeheer wordt aldus kapitaal in dienst gesteld van anderen, waarbij pas sprake kan zijn van meer dan normaal vermogensbeheer als de belastingplichtige met zijn kapitaal werkt om voor anderen prestaties te kunnen verrichten. Slechts wanneer andere aanvullende prestaties worden verricht aan huurders kan sprake van meer dan normaal vermogensbeheer.¹⁵⁸ Overigens behoeft de opvatting dat een onroerende zaak zelf een vruchtdrager is enige nuancering. Een vastgoedbelegger zal namelijk in beginsel zelf handelingen moeten verrichten, zoals het zoeken van huurders en het innen van de huur, om de vruchten te genereren. Dit vereist dan ook een actievere houding dan noodzakelijk is ten aanzien van het aanhouden van aandelen en obligaties, waarbij de vergoeding in de vorm van dividend of rente in zekere zin los staat van de inspanningen van de belegger.¹⁵⁹ Het gaat dus niet zo zeer om de vraag of de activiteiten van een belastingplichtige in het algemeen als normaal actief vermogensbeheer kunnen worden gezien, maar om de vraag of een belastingplichtige al dan niet speculatief bezig is. Indien wordt vastgesteld dat sprake is van meer dan normaal actief vermogensbeheer betekent dat in feite dat tussen de werkzaamheden van een belastingplichtige en de uitkomst daarvan een zeker voorspelbaar niet speculatief verband bestaat.¹⁶⁰ Cruciaal hierbij is evenwel of de opbrengst haar verklaring vindt in de werkzaamheden. Er moet namelijk niet alleen meer arbeid zijn verricht dan bij normaal vermogensbeheer gebruikelijk is, maar deze arbeid moet ook onmiskenbaar ten doel hebben dat meer rendement wordt behaald dan bij normaal vermogensbeheer het geval zou zijn.

Uit de fiscale rechtspraak volgt dat alleen de arbeid die wordt geleverd tijdens de periode van verhuur van belang is om vast te stellen of sprake is van meer dan normaal vermogensbeheer. De arbeid die voorafgaand aan de verhuur heeft plaatsgevonden oefent hierop dus geen invloed uit. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan een ingrijpende verbouwing voorafgaand aan de periode van verhuur.¹⁶¹ Verder blijkt dat in principe geen sprake is van meer dan normaal vermogensbeheer indien de werkzaamheden van de belastingplichtige louter bestaan uit het innen van de huur, het verhelpen van incidenten, het uitvoeren van klein onderhoud en het schoonmaken van het verhuurde object.¹⁶² Deze uitkomst is mijns inziens correct aangezien dergelijke werkzaamheden tot op zekere hoogte

¹⁵⁷ HR 9 oktober 2009, nr. 43 035, BNB 2010/117.

¹⁵⁸ Dijck, J.E.A.M. van, Vermogensbeheer, WFR 1976/141.

¹⁵⁹ Adriaanse, O.P.M., Rozendal, A. Bedrijfsopvolging en vastgoed, WFR 2014/1215.

¹⁶⁰ Rijkers, A.C., Cursus belastingrecht IB.3.4.3.B.b6 Normaal actief vermogensbeheer te boven gaan.

¹⁶¹ HR 29 mei 1996, nr. 30 774, V-N 1996/2095.11.

¹⁶² Hof Arnhem 22 augustus 1997, nr. 96/0821, V-N 1997/4707.12.

noodzakelijk zijn om de vruchten ofwel verhuuropbrengsten te genereren. Deze werkzaamheden worden aldus gewoonlijk opgeroepen bij de exploitatie van onroerende zaken, waardoor de grens van normaal vermogensbeheer niet wordt overschreden. Desalniettemin moet steeds worden beoordeeld of de aard en omvang van dergelijke werkzaamheden zodanig bepalend zijn voor het voordeel, dat daaraan zelfstandige betekenis kan worden toegekend bij de kwalificatie van het voordeel. De werkzaamheden moeten in dat verband zijn gericht op het creëren van meerwaarde boven het nettorendement dat wordt verkregen uit het enkele verhuren en beheren van onroerende zaken. Het gaat dan om het rendabel maken van eigen arbeidskracht, ervaring, capaciteiten en relaties.¹⁶³

Op het moment dat de belastingplichtige extra diensten levert bij de verhuur wordt de grens van normaal vermogensbeheer overschreden, indien die diensten onmiskenbaar zijn gericht op het behalen van voordelen die het bij normaal vermogensbeheer opkomende rendement te boven gaan. Bij extra diensten kan worden gedacht aan het verzorgen van een ontbijt en het organiseren van activiteiten in de omgeving. Dergelijke extra arbeid zal veelal zijn gericht op een verhoging van het netto rendement hetzij door een hogere huurprijs hetzij door het aantrekken van meer huurders. Voorts resteert de vraag of deze extra arbeid als zelfstandige activiteit of als onderdeel van de verhuur moet worden gezien. Ik deel in dit verband de zienswijze van Freudenthal dat de verhuurdienst en de extra diensten in elkaars verlengde liggen en daarom niet zelfstandig moeten worden gezien. De extra diensten hebben immers bestaansrecht doordat de belastingplichtige het object verhuurt. Van het verzorgen van ontbijt was bijvoorbeeld geen sprake geweest zonder de verhuur.¹⁶⁴ Voorts wordt met dergelijke extra arbeid meerwaarde gecreëerd boven het nettorendement dat wordt verkregen uit het enkele verhuren en beheren van onroerende zaken.

Wanneer is vastgesteld dat er extra arbeid wordt verricht wat leidt tot meer dan normaal actief vermogensbeheer, dan kan er sprake zijn van winst uit onderneming of resultaat uit een werkzaamheid. Uit paragraaf 3.3.2.4 volgt dat onderscheid tussen deze twee categorieën wordt gevormd door het duurzaamheids criterium. Duurzaamheid moet in dit verband worden uitgelegd als de intentie van een belastingplichtige om niet slechts incidenteel werkzaamheden te verrichten, maar te streven naar continuïteit. Voorts kan worden geconstateerd dat belastingplichtigen ten aanzien van de verhuur van onroerende zaken doorgaans de intentie zullen hebben om de objecten voor langere tijd te exploiteren, waarmee wordt voldaan aan het vereiste van duurzaamheid.

Uit paragraaf 2.4.1 blijkt dat verhuurders via Airbnb de huur in ieder geval niet zelf innen. Verhuurders zorgen evenwel voor het schoonmaken van de verhuurde objecten en dragen de verantwoordelijkheid om incidenten te verhelpen. Ook bieden bepaalde verhuurders extra diensten aan zoals het verzorgen van een ontbijt en het organiseren van activiteiten in de omgeving. In het geval van frequente kortstondige verhuur via Airbnb ogen de activiteiten van verhuurders omvangrijker dan bij reguliere woningverhuur het geval is. Desalniettemin ben ik van mening dat de activiteiten zoals het verhelpen van incidenten en het schoonmaken van verhuurde objecten niet per definitie resulteren in een situatie waarbij de grens van normaal vermogensbeheer wordt overschreden. De vruchtdrager is in beginsel namelijk de onroerende zaak zelf, waarbij dergelijke werkzaamheden tot op zekere hoogte noodzakelijk zijn om de vruchten te genereren. Toch moet steeds worden bepaald of de aard en

¹⁶³ Rozendal, A., Vastgoedexploitatie in de inkomstenbelasting, NTFR 2015/3.

¹⁶⁴ Freudenthal, R.M. Resultaat uit overige werkzaamheden, FM 103, Kluwer: Deventer, 2002.

omvang van de werkzaamheden zodanig bepalend zijn voor het voordeel, dat daaraan zelfstandige betekenis kan worden toegekend bij de kwalificatie van het voordeel. Een belastingplichtige die zich op een duurzame wijze richt op de verhuur van onroerende zaken via Airbnb en daarbij zijn eigen arbeidskracht, ervaring, capaciteiten en relaties rendabel weet te maken kan daardoor bijvoorbeeld meer huurders aantrekken en een hogere huurprijs vragen. Hiermee wordt dan meerwaarde gecreëerd boven het nettorendement dat wordt verkregen uit het enkele verhuren en beheren van de onroerende zaken. In een dergelijke situatie is het mijns inziens aannemelijk om te concluderen dat de exploitatie van de onroerende zaak is gericht op het behalen van voordelen die het bij normaal vermogensbeheer opkomende rendement te boven gaan. Een dergelijke conclusie is naar mijn mening evenzeer aannemelijk indien extra diensten worden aangeboden, zoals het verzorgen van een ontbijt en het organiseren van activiteiten in de omgeving. Deze diensten zullen immers veelal onmiskenbaar zijn gericht op het behalen van voordelen die het bij normaal vermogensbeheer opkomende rendement te boven gaan. Kortom, op basis van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval dient te worden vastgesteld of de grens van normaal vermogensbeheer wordt overschreden.

3.4.3 Delen van de eigen woning

Zoals reeds benoemd, is de oorspronkelijke gedachte achter het platform Airbnb dat consumenten het huis waarin zij normaliter wonen tijdelijk verhuren op momenten dat ze er zelf niet in verblijven. Het ligt dan ook voor de hand om te beoordelen op welke wijze de vergaarde huurinkomsten in dat geval in de heffing van inkomstenbelasting moeten worden betrokken. Uit paragraaf 3.3.2.5 volgt dat de eigen woning van een belastingplichtige per definitie als bron van inkomen wordt aangemerkt. De eigenwoningregeling uit artikel 3.110 e.v. Wet IB 2001 is evenwel slechts van toepassing indien sprake is van een eigen woning in de zin van artikel 3.111 Wet IB 2001. Hiervan is sprake als de woning de belastingplichtige of personen die behoren tot zijn huishouden anders dan tijdelijk als hoofdverblijf ter beschikking staat. Verder volgt uit artikel 3.111 lid 7 Wet IB 2001 dat het tijdelijk ter beschikking stellen van een woning aan derden daaraan niet het karakter van hoofdverblijf ontnemt.

Het is in dit verband allereerst van belang om te beoordelen onder welke omstandigheden een woning kan worden aangemerkt als hoofdverblijf van de belastingplichtige. Volgens de memorie van toelichting bij artikel 3.111 Wet IB 2001 wordt een woning als hoofdverblijf aangemerkt indien die woning voor duurzaam eigen gebruik is bestemd en overeenkomstig deze bestemming aan de belastingplichtige ter beschikking staat. Een kenmerk hiervan is dat de belastingplichtige de woning niet kan verkopen alvorens hij op een andere wijze in zijn woonbehoefte heeft voorzien.¹⁶⁵ De Hoge Raad heeft in dit verband geoordeeld dat de regeling voor tijdelijke verhuur niet van toepassing is als de belastingplichtige elders zijn hoofdverblijf heeft. De belastingplichtige in casu had zijn hoofdverblijf op Curaçao, waardoor zijn verhuurde woning in Nederland het karakter van hoofdverblijf en daarmee eigen woning had verloren.¹⁶⁶ De beoordeling of een woning al dan niet tijdelijk ter beschikking wordt gesteld vindt niet plaats per kalenderjaar, maar naar de bestemming en het feitelijke gebruik van de woning over een langere periode.¹⁶⁷

¹⁶⁵ Kamerstukken II, 1998-1999, 26 727, nr. 3, p. 144.

¹⁶⁶ HR 15 juni 2007, nr. 42.148, NTFR 2007/1279.

¹⁶⁷ Berg, J.E. van den, De eigen woning, Fed fiscale brochures, 3e druk, Kluwer, Deventer, 2013, par. 3.6.1, p. 63.

Voorts is het onderscheid tussen tijdelijke verhuur, permanente verhuur en 'andere voordelen' uit eigen woning van essentieel belang. Uit artikel 3.112 lid 1 Wet IB 2001 volgt dat de voordelen uit eigen woning op een forfaitaire wijze worden bepaald, waardoor de werkelijk behaalde voordelen en de daarop drukkende kosten in beginsel wegvallen in het eigenwoningforfait en dus onbelast blijven onder toepassing van het eigenwoningregime. Indien evenwel voordelen worden behaald met het tijdelijk verhuren van de eigen woning aan derden, wordt het eigenwoningforfait op grond van artikel 3.113 Wet IB 2001 vermeerderd met 70% van de bruto huurinkomsten. Een en ander voor zover geen sprake is van winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden. Verder stellen verhuurders ook regelmatig een gedeelte van de eigen woning ter beschikking voor tijdelijke verhuur via het platform Airbnb. Afgevraagd kan worden in hoeverre de huurinkomsten alsdan kunnen worden belast op grond van de regeling van tijdelijke verhuur uit artikel 3.113 Wet IB 2001. Tot 2001 werden inkomsten uit tijdelijke verhuur van een eigen woning namelijk belast op grond van artikel 42a lid 8 Wet IB 1964 waarin het volgende was bepaald. Voor zover een woning ten gevolge van het tijdelijk te beschikking stellen aan derden niet als eigen woning kan worden aangemerkt, worden de inkomsten gesteld op drie kwart van de ter zake van de ter beschikking stelling verkregen voordelen. De aanduiding 'voor zover' bewerkstelligde in dit verband dat de regeling van tijdelijke verhuur van de eigen woning ook gold ten aanzien van het ter beschikking stellen van een gedeelte van de eigen woning. In de tekst van artikel 3.113 Wet IB 2001 is de term 'voor zover' evenwel niet opgenomen. In de parlementaire toelichting wordt expliciet aangegeven dat artikel 3.113 Wet IB 2001 de regeling bevat voor tijdelijke verhuur van de eigen woning van artikel 42a lid 8 Wet IB 1964, maar wordt niets opgemerkt over de tekstuele aanpassing.¹⁶⁸ Rechtbank Noord-Holland heeft in dit verband geoordeeld dat de huuropbrengsten van het ter beschikking stellen van een tuinhuis, oftewel een gedeelte van de eigen woning, via Airbnb niet tot het belastbaar inkomen uit eigen woning hoeven te worden gerekend. De rechtbank overweegt hierbij dat de regeling van artikel 3.113 Wet IB 2001 alleen van toepassing is als de gehele woning wordt verhuurd.¹⁶⁹ Desalniettemin heeft de Staatsecretaris van Financiën aangekondigd geen nieuwe maatregelen te nemen omdat ook de tijdelijke verhuur van een gedeelte van een eigen woning zijns inziens belast is op grond van artikel 3.113 Wet IB 2001. Tegen de uitspraak waarin de rechtbank tot een ander oordeel kwam is dan ook hoger beroep aangetekend.¹⁷⁰ De uiteindelijke uitkomst van deze procedure is onzeker, maar het standpunt van de Staatsecretaris lijkt duidelijk. Deze zienswijze blijkt evenwel niet duidelijk uit de wettekst.

Indien de eigen woning of een gedeelte daarvan anders dan tijdelijk wordt verhuurd, is van belang in welke mate de eigenaar de beschikking behoudt over de woning in die zin dat hij de ruimte kan betreden en daar in feite zijn eigendomsrechten kan uitoefenen. De Hoge Raad heeft in dit verband geoordeeld dat het enkele feit dat belanghebbende heeft toegestaan dat derden enkele caravans in de tot zijn woning behorende schuur stallen niet resulteert in een situatie waarin het onroerend goed niet meer in zijn geheel tot zijn beschikking stond.¹⁷¹ Van tijdelijke verhuur was in dit verband geen sprake, waardoor de belastingplichtige onbelaste voordelen uit eigen woning genoot en eventuele kosten niet aftrekbaar waren. Op grond van de randorderegeling van artikel 2.14 Wet IB 2001 kan een eigen woning niet meer in aanmerking worden genomen bij de heffingsgrondslag van het inkomen uit

¹⁶⁸ Kamerstukken II, 1998-1999, 26 727, nr. 3, p. 144.

¹⁶⁹ Rechtbank Noord-Holland 30 mei 2018, nr. AWB-17_4535, V-N 2018/34.5.

¹⁷⁰ Staatsecretaris van financiën 23 augustus 2018, Geen nieuwe maatregelen tijdelijke verhuur deel eigen woning, V-N 2018/45.3.

¹⁷¹ HR 4 april 1984, nr. 22 427, BNB 1984/144.

sparen en beleggen indien die woning in aanmerking wordt genomen als bestanddeel van het belastbaar inkomen uit werk en woning. De omstandigheid dat ten aanzien van de verhuur van een gedeelte van die woning geen voordeel in aanmerking wordt genomen op grond van artikel 3.113 Wet IB 2001 doet hier niet aan af.¹⁷² In dit kader is dus sprake van ‘andere voordelen’ uit eigen woning, waarbij de baten en kosten wegvallen in het eigenwoningforfait. Dat de eigenaar in het geval van anders dan tijdelijke verhuur beschikking behoudt over zijn woning hoeft overigens niet altijd te resulteren in onbelaste voordelen uit eigen woning. In Hof 's-Hertogenbosch 18 september 2009, nr. 08/00103, V-N 2010/10.15 oordeelde het hof namelijk dat de activiteiten van belanghebbende op het gebied van caravanstalling kwalificeerden als het rendabel maken van vermogen op een wijze die normaal, actief vermogensbeheer te buiten gaat. De voordelen werden dan ook als resultaat uit overige werkzaamheden belast, waarbij de stallingsruimte en de daaraan toerekenbare eigenwoninglening tot het werkzaamheidsvermogen behoorde. Ingevolge de rangorderegeling wordt dan niet meer aan de eigenwoningregeling toegekomen.

Een anders dan tijdelijk verhuurd gedeelte van de woning behoort niet tot de eigen woning als dit de belastingplichtige niet ter beschikking staat, maar rendabel wordt gemaakt. Voor zover alsdan geen sprake is van winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden, maakt een deel van de waarde van de woning onderdeel uit van de rendementsgrondslag in box 3 alsmede het daarmee samenhangende deel van de eigenwoninglening. Indien de opbrengst uit permanente verhuur van woonruimte die geen zelfstandige woning vormt en deel uitmaakt van de eigen woning in 2019 evenwel niet meer bedraagt dan € 5.367, worden de voordelen op grond van de kamerverhuurvrijstelling uit artikel 3.114 Wet IB 2001 onder voorwaarden niet in aanmerking genomen en dus vrijgesteld. Het permanent verhuurde gedeelte van de eigen woning kan alsdan niet ook in aanmerking worden genomen bij de heffingsgrondslag van het inkomen uit sparen en beleggen.

Voorts resteert nog de vraag in hoeverre sprake kan zijn van winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden ten aanzien van huuropbrengsten uit de verhuur van een eigen woning. De Staatssecretaris heeft aangegeven dat afhankelijk van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval, waarbij onder andere de aard en omvang van de activiteiten inzake de verhuur een rol spelen, sprake kan zijn van winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden.¹⁷³ Hierbij is doorslaggevend of de activiteiten van een belastingplichtige op het gebied van de verhuur kwalificeren als het rendabel maken van vermogen op een wijze die normaal, actief vermogensbeheer te buiten gaat. Uit paragraaf 3.4.2 volgt dat hierbij doorslaggevend is of de aard en omvang van de werkzaamheden zodanig bepalend zijn voor het voordeel, dat daaraan zelfstandige betekenis kan worden toegekend bij de kwalificatie van het voordeel. De werkzaamheden moeten in dat verband onmiskenbaar zijn gericht op het creëren van meerwaarde boven het nettorendement dat wordt verkregen uit het enkele verhuren en beheren van onroerende zaken. De inkomsten uit verhuur worden alsdan als winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden in de heffing betrokken. Aan de eigenwoningregeling en meer specifiek de bepaling inzake tijdelijke verhuur dan wel de vermogensrendementsheffing van box 3 wordt dan niet meer toegekomen.

¹⁷² Rechtbank Noord-Holland 30 mei 2018, nr. AWB-17_4535, V-N 2018/34.5, r.o. 23.

¹⁷³ Staatssecretaris van financiën 23 augustus 2018, Geen nieuwe maatregelen tijdelijke verhuur deel eigen woning, V-N 2018/45.3.

Geconcludeerd kan worden dat de huurinkomsten vergaard met de tijdelijke verhuur van een eigen woning via Airbnb worden belast als winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden, indien de activiteiten op het gebied van die tijdelijke verhuur kwalificeren als het rendabel maken van vermogen op een wijze die normaal actief vermogensbeheer te buiten gaat. Indien dit niet het geval is wordt de bruto huuropbrengst voor 70% in aanmerking genomen en bij het eigenwoningforfait opgeteld. De bruto huuropbrengst wordt in dit kader evenwel eerst verminderd met de kosten die rechtstreeks samenhangen met het tijdelijk verhuren van de woning, zoals de bemiddelingskosten die aan Airbnb worden betaald. Het saldo van de huurinkomsten en de kosten die daarmee rechtstreeks samenhangen wordt voor 70% in aanmerking genomen als voordeel uit eigen woning. Ten aanzien van de verhuur van een gedeelte van de eigen woning is nog onzeker of de huuropbrengsten kunnen worden belast op grond van artikel 3.113 Wet IB 2001. Indien dit niet mogelijk blijkt te zijn, kan het betreffende gedeelte van de eigen woning ook niet in aanmerking worden genomen bij de heffingsgrondslag van het inkomen uit sparen en beleggen, aangezien de woning inclusief het tijdelijk verhuurde gedeelte reeds in aanmerking wordt genomen als bestanddeel van het belastbaar inkomen uit werk en woning. Dit geldt evenzeer als het tijdelijk verhuurde gedeelte van de woning kwalificeert als een zelfstandig gedeelte. De verhuurder blijft in dit verband immers beschikking houden over het verhuurde zelfstandige gedeelte.

Uit paragraaf 3.5.2 blijkt verder dat verhuurders via Airbnb ook extra diensten kunnen aanbieden zoals het verzorgen van een ontbijt of het organiseren van activiteiten in de omgeving. Indien het geheel van de werkzaamheden van een belastingplichtige in dat geval niet resulteert in een situatie waarbij de grens van normaal vermogensbeheer wordt overschreden, dient afhankelijk van de aard van die extra diensten alsnog zelfstandig te worden gezien of eventueel sprake is van winst uit onderneming ofwel resultaat uit overige werkzaamheden. Het verzorgen van een ontbijt is mijns inziens bijvoorbeeld niet los te zien van de huuropbrengst, maar het organiseren van een activiteit in de omgeving wel.

Tot slot is in het voorgaande steeds gesproken over onroerende zaken in eigendom. Het is echter ook denkbaar dat een aanbieder zijn huurwoning tijdelijk onderverhuurt via Airbnb. Aangezien de ter beschikking gestelde woning alsdan niet in eigendom is van de verhuurder, komen de eigenwoningregeling en de vermogensrendementsheffing van box 3 niet aan de orde. Indien in dit verband geen sprake is van winst uit onderneming ofwel resultaat uit overige werkzaamheden, blijven de huuropbrengsten onbelast.

3.5 Delen van roerende zaken

3.5.1 Algemeen

De tweede categorie waarvan het fiscale wettelijke kader wordt uitgewerkt betreft het delen van roerende zaken. De platforms Snappcar en Peerby die het delen van auto's en andere duurzame consumptiegoederen faciliteren worden hierbij als uitgangspunt genomen. Hieronder wordt nader ingegaan op de kwalificatieproblematiek omtrent huurinkomsten die worden vergaard met het ter beschikking stellen van een roerende zaak via deze platforms. Hiertoe wordt onderscheid gemaakt tussen roerende zaken die enkel worden verhuurd en roerende zaken die ook door de belastingplichtige zelf worden gebruikt. De rangorderegeling uit artikel 2.14 Wet IB 2001 impliceert dat de behaalde voordelen in de volgende volgorde moeten worden getoetst:

1. belastbare winst uit onderneming (afdeling 3.2);
2. belastbare resultaat uit overige werkzaamheden (afdeling 3.4);
3. belastbaar inkomen uit sparen en beleggen.

3.5.2 Verhuur van roerende zaken zonder eigen gebruik

De oorspronkelijke gedachte achter de platforms Snappcar en Peerby is dat de onbenutte consumptiecapaciteit van auto's en andere duurzame consumptiegoederen alsnog wordt benut doordat consumenten dergelijke goederen ter beschikking stellen aan andere consumenten op momenten dat zij die goederen niet zelf gebruiken. Desalniettemin kan het voorkomen dat belastingplichtigen roerende zaken niet zelf gebruiken en enkel ter beschikking stellen aan derden. Het kwalificatievraagstuk heeft alsdan betrekking op de voordelen die worden behaald met de verhuur van de roerende zaken.

Het resultaat behaald met de exploitatie van roerende zaken kwalificeert als winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden (box 1) dan wel als inkomen uit sparen en beleggen (box 3). De afbakening tussen box 1 en box 3 is hierbij van essentieel belang en wordt gevormd door het begrip 'normaal actief vermogensbeheer'. Uit vaste jurisprudentie volgt namelijk dat een bezitting als een belegging moet worden aangemerkt als deze slechts wordt aangehouden met het oog op het verkrijgen van de waardevermeerdering en het rendement daarvan, zoals te verwachten bij normaal vermogensbeheer. Van normaal vermogensbeheer is sprake, indien de arbeid die wordt verricht voor de verhuur van een bezitting naar aard en relatieve omvang is gericht op het behalen van voordelen uit die bezitting die niet uitstijgen boven het bij normaal vermogensbeheer opkomende rendement. Bij normaal vermogensbeheer wordt kapitaal in dienst gesteld van anderen, waarbij pas sprake kan zijn van meer dan normaal vermogensbeheer als de belastingplichtige met zijn kapitaal werkt om voor anderen prestaties te kunnen verrichten. Bezittingen zijn immers in beginsel zelf vruchtdragende, waarbij bepaalde arbeid noodzakelijk is om de vruchten te genereren.¹⁷⁴ Afhankelijk van de feiten en omstandigheden moet evenwel steeds worden bepaald of de aard en omvang van de werkzaamheden zodanig bepalend zijn voor het voordeel, dat daaraan zelfstandige betekenis kan worden toegekend bij de kwalificatie van het voordeel. Dit is aan de orde indien de belastingplichtige zijn eigen

¹⁷⁴ Dijck, J.E.A.M. van, Vermogensbeheer, WFR 1976/141.

arbeidskracht, ervaring, capaciteiten en relaties rendabel weet te maken en daardoor een hogere huuropbrengst weet te genereren.¹⁷⁵

In het kader van de verhuur van auto's en andere duurzame consumptiegoederen via Snappcar en Peerby zal de arbeid veelal bestaan uit het zoeken van huurders, het schoonmaken van de goederen en het eventueel plegen van extra onderhoud. Mijns inziens zijn dergelijke werkzaamheden in beginsel gericht op het behalen van voordelen uit de bezittingen die niet uitstijgen boven het bij normaal vermogensbeheer opkomende rendement. De voordelen zijn dan namelijk nagenoeg geheel te danken aan de eerder genoemde goederen, waarbij de arbeid van de belastingplichtige niet gemist kan worden maar evenwel een ondergeschikte rol heeft in die zin dat daarmee het voordeel niet wordt gecreëerd.¹⁷⁶ Desalniettemin kan zich de situatie voordoen dat een belastingplichtige zich op een duurzame wijze richt op de verhuur van roerende zaken en daarbij zijn eigen arbeidskracht, ervaring, capaciteiten en relaties rendabel weet te maken waarmee een hogere huuropbrengst wordt gegenereerd dan bij normaal vermogensbeheer gebruikelijk is. Deze conclusie ligt des te meer voor de hand als de belastingplichtige ook extra diensten aanbiedt zoals het brengen en weer ophalen van de goederen. Deze extra arbeid zal immers doorgaans onmiskenbaar zijn gericht op het behalen van een hogere huuropbrengst hetzij door een hogere huurprijs hetzij door het aantrekken van meer huurders.

Uit paragraaf 3.3.3.2 volgt dat roerende zaken worden aangemerkt als bezittingen in box 3 als de grens van normaal vermogensbeheer niet wordt overschreden. De roerende zaken worden in dit verband immers niet voor persoonlijke doeleinden gebruikt. Wanneer evenwel wordt geconstateerd dat (extra) arbeid wordt verricht wat leidt tot meer dan normaal actief vermogensbeheer, dan kan er sprake zijn van winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden. Uit paragraaf 3.3.2.4 volgt dat het onderscheid tussen deze twee categorieën wordt gevormd door het duurzaamheids criterium. Er is in dit kader sprake van winst uit onderneming indien de belastingplichtige de intentie heeft om niet slechts incidenteel werkzaamheden te verrichten, maar te streven naar continuïteit.

3.5.3 Verhuur van roerende zaken met eigen gebruik

Zoals reeds benoemd, is de oorspronkelijke gedachte achter de platforms Snappcar en Peerby dat consumenten goederen die zijn aangeschaft voor eigen gebruik delen met andere consumenten. Ook ten aanzien van goederen die ter beschikking worden gesteld op momenten dat ze niet door de belastingplichtige zelf worden gebruikt moet worden nagegaan of en hoe de daarmee behaalde voordelen in de heffing van inkomstenbelasting worden betrokken. Uit de hiervoor genoemde rangorderegeling volgt dat eerst moet worden bezien of sprake is van belastbare winst uit onderneming. Wanneer de activiteit niet als onderneming kwalificeert, moet worden beoordeeld of sprake is van resultaat uit overige werkzaamheden. Indien daarvan evenmin sprake is, resteert de vraag of sprake is van een belegging en daarmee inkomen uit sparen beleggen. De afbakening tussen box 1 en box 3 wordt in dit verband wederom gevormd door het begrip 'normaal actief vermogensbeheer'.

Wanneer wordt vastgesteld dat de grens van normaal vermogensbeheer niet wordt overschreden, dient te worden nagegaan of de roerende zaak is aan te merken als bezitting in de zin van artikel 5.3

¹⁷⁵ Rozendal, A., Vastgoedexploitatie in de inkomstenbelasting, NTFR 2015/3.

¹⁷⁶ Dijck, J.E.A.M. van, Vermogensbeheer, WFR 1976/141.

lid 2 Wet IB 2001. Roerende zaken worden slechts als bezitting aangemerkt indien ze niet voor persoonlijke doeleinden worden gebruikt ofwel voor persoonlijke doeleinden worden gebruikt doch hoofdzakelijk als belegging dienen. Nu vaststaat dat de onderhavige roerende zaken ook voor privédoeleinden worden gebruikt dient te worden nagegaan wanneer dergelijke roerende zaken hoofdzakelijk als belegging dienen. Uit paragraaf 3.3.3.2 volgt dat hierbij de aard en hoeveelheid van die goederen in het vermogen van de belastingplichtige een belangrijke rol spelen. Met de aard van het goed wordt hier bedoeld op de mate waarin de roerende zaak het karakter van een belegging in zich kan hebben.

Bij het toetsen van het beleggingskarakter is de subjectieve intentie van de belastingplichtige doorslaggevend. Aan de parlementaire behandeling van de Wet IB 2001 kan worden ontleend dat van belang wordt geacht of de belastingplichtige de goederen hoofdzakelijk (groter dan of gelijk aan 70%) aanhoudt om daarmee economische voordelen te genereren. Er moet aldus een reëel beleggingsrendement te verwachten zijn.¹⁷⁷ De verhuur tegen een kostendekkende vergoeding van een duurzaam consumptiegoed dat ook voor privédoeleinden wordt gebruikt kan dan ook nimmer leiden tot een bezitting in de zin van artikel 5.3 lid 2 Wet IB 2001. Hiermee wordt immers niet beoogd een economisch voordeel te halen uit de verhuur. Hierbij wordt bedoeld op vergoedingen die zuiver kostendekkend zijn en dus geen economisch voordeel bieden.¹⁷⁸ Voor zover met de verhuur van duurzame consumptiegoederen economische voordelen worden beoogd, is de intentie van de belastingplichtige ten aanzien van de verhouding tussen het eigen gebruik en de verhuur doorslaggevend voor de vraag of de goederen hoofdzakelijk als belegging dienen. Een belastingplichtige die incidenteel zijn eigen auto verhuurt, zal bijvoorbeeld niet aan het hoofdzakelijkheids criterium voldoen. Wanneer de belastingplichtige daarentegen slechts af en toe zelf gebruik maakt van zijn auto en die auto verder beschikbaar stelt voor de verhuur, kan worden geconcludeerd dat de auto hoofdzakelijk als belegging dient. In de praktijk blijkt het evenwel geen eenvoudige opgave om op een objectieve wijze vast te stellen of een roerende zaak al dan niet hoofdzakelijk te belegging wordt aangehouden. Overigens berust de bewijslast hiervan bij de inspecteur.

Samenvattend impliceert de rangorderegeling dat allereerst dient te worden beoordeeld of een verhuurder zijn eigen arbeidskracht, ervaring, capaciteiten en relaties rendabel weet te maken waardoor een hogere huuropbrengst wordt gegenereerd dan bij normaal vermogensbeheer gebruikelijk is. Alsdan is sprake van winst uit onderneming of resultaat uit werkzaamheden. Indien de grens van normaal vermogensbeheer niet wordt overschreden, moet worden nagegaan of de roerende zaak kan worden aangemerkt als bezitting in de zin van artikel 5.3 lid 2 Wet IB 2001. Indien wordt vastgesteld dat een roerende zaak die ook voor privédoeleinden wordt gebruikt hoofdzakelijk wordt aangehouden als belegging oftewel met de intentie daarmee economische voordelen te genereren, is sprake van een bezitting in de zin van artikel 5.3 lid 2 Wet IB 2001. De waarde van de roerende zaak op de peildatum maakt alsdan onderdeel uit van de rendementsgrondslag in box 3. De daadwerkelijke huurinkomsten worden hierbij niet belast en eventuele kosten zijn ook niet aftrekbaar.

¹⁷⁷ Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, p. 519.

¹⁷⁸ HR 6 juni 2014, nr. 13/01356, FED 2014/72.

3.6 Platformarbeid

3.6.1 Algemeen

De derde categorie waarvan het fiscale wettelijke kader wordt uitgewerkt betreft dienstverlening via digitale platforms, oftewel platformarbeid. De arbeidsrelatie tussen het platform en de platformwerker vertoont hierbij doorgaans kenmerken van zowel een overeenkomst van opdracht als van een klassieke arbeidsverhouding. De jurisprudentie die in deze paragraaf wordt aangehaald heeft in alle gevallen betrekking op civiele rechtsgeschillen. Het is derhalve niet zeker dat fiscale rechters tot een zelfde oordeel zouden komen. Desalniettemin kan deze jurisprudentie een belangrijke indicatie vormen voor de interpretatie van de onderhavige rechtsverhoudingen. Voor fiscale doeleinden wordt immers in beginsel aangesloten bij de civielrechtelijke en publiekrechtelijke dienstbetrekking.

Het fiscale wettelijke kader van de derde categorie wordt uitgewerkt aan de hand van de in hoofdstuk 2 vastgestelde subcategorieën, die zijn samengesteld op basis van de mate van bemoeienis van het platform ten aanzien van de inhoud en uitvoering van de werkzaamheden door de dienstverlener. De rangorderegeling uit artikel 2.14 Wet IB 2001 impliceert dat de behaalde voordelen met de platformarbeid in de volgende volgorde moet worden getoetst:

1. belastbare winst uit onderneming (afdeling 3.2);
2. belastbare loon uit dienstbetrekking (afdeling 3.3);
3. belastbare resultaat uit overige werkzaamheden (afdeling 3.4).

3.6.2 Subcategorie 1 – Sharednd en AnyJobby

De eerste subcategorie wordt gevormd door platforms waarbij werkzaamheden worden verricht bij wijze van hobby of op een meer regelmatige basis. Het platform bemoeit zich in ieder geval niet met de inhoud en uitvoering van de werkzaamheden. Hierbij zijn de platforms Sharednd en Anyjobby als uitgangspunt worden genomen. Kenmerkend ten aanzien van het platform Sharednd is dat het hobbychefs niet is toegestaan om op een commerciële basis huiskamerdiners te organiseren. De prijs die wordt vastgesteld mag dan ook uitsluitend de door de hobby chef gemaakte kosten dekken. Hoe Sharednd dit waarborgt blijkt evenwel niet uit de algemene voorwaarden.¹⁷⁹ Verder kan een huiskamerrestaurant niet vaker dan één keer per week worden geboekt. Hiermee richt Sharednd zich specifiek op hobbymatige activiteiten. Uit paragraaf 3.2 volgt dat slechts sprake is van belastbaar inkomen indien een behaald voordeel afkomstig is uit een bron van inkomen. Een bron van inkomen in de zin van de Wet IB 2001 wordt aanwezig geacht indien wordt voldaan aan de navolgende drie cumulatieve voorwaarden:

1. deelname aan het economische verkeer;
2. het in subjectieve zin beogen van een op geld te waarderen voordeel; en
3. het voordeel moet in objectieve zin ook redelijkerwijs te verwachten zijn.

Alhoewel een belastingplichtige dienstverlening via het platform Sharednd in feite alleen bij wijze van hobby kan verrichten, betekent dit niet per definitie dat ook niet wordt deelgenomen aan het economische verkeer. Een hobbychef die één keer per week tegen vergoeding zijn

¹⁷⁹ Sharednd, Algemene voorwaarden 2019, artikel 3.

huiskamerrestaurant opent, treedt mijns inziens namelijk weldegelijk buiten zijn persoonlijke hobbysfeer, waarmee wordt deelgenomen aan het economische verkeer. Uit paragraaf 3.2.3 volgt dat de enkele deelname aan het economische verkeer al tot een bron van inkomen kan leiden. Het is in dat geval niet van belang of daartoe handelingen worden verricht en evenmin of een voordeel wordt beoogd dan wel kan worden verwacht. De Hoge Raad acht de voordeelttoetsen evenwel noodzakelijk voor de afbakening tussen het resultaat uit overige werkzaamheden en diensten of werkzaamheden die weliswaar in het economische verkeer zijn verricht door de belastingplichtige, maar waarvan de behaalde voordelen niettemin buiten het inkomen dienen te blijven omdat zij in de persoonlijke sfeer liggen. Het gaat hierbij om activiteiten waarin het voordeeloogmerk niet de verklaring vormt voor een ontvangen beloning.¹⁸⁰ Een hobby chef zal in dit verband in subjectieve zin immers geen voordeel beogen, omdat de vergoeding uitsluitend de gemaakte kosten mag dekken, waardoor ook in objectieve zin geen voordeel valt te verwachten. De verklaring voor de beloning is in dit kader te vinden in het dekken van gemaakte kosten. Naar mijn mening is ten aanzien van dienstverlening via Sharednd dan ook geen sprake van een bron van inkomen, waardoor behaalde voordelen niet worden belast en gemaakte kosten ook niet aftrekbaar zijn. Toetsing aan de verschillende inkomenscategorieën is dan niet meer aan de orde. Hiervoor genoemde behoeft evenwel enige nuancering. Indien blijkt dat Sharednd geen adequate controle uitoefent op het verbod om op een commerciële basis huiskamerdiners te organiseren, kan weldegelijk sprake zijn van een bron van inkomen ten aanzien van de via Sharednd vergaarde inkomsten.

De dienstverlening via het platform AnyJobby kan op een meer regelmatige basis plaatsvinden. Allereerst dient te worden beoordeeld of sprake is van een bron van inkomen ten aanzien van de dienstverlening via Anyjobby. Mijns inziens staat hierbij niet ter discussie of met het klussen via Anyjobby wordt deelgenomen aan het economische verkeer, aangezien buiten de persoonlijke hobbysfeer wordt getreden. Uit paragraaf 3.2.3 volgt dat de enkele deelname aan het economische verkeer al tot een bron van inkomen kan leiden. De voordeelttoetsen zijn evenwel noodzakelijk voor de afbakening tussen het resultaat uit overige werkzaamheden en diensten of werkzaamheden die weliswaar in het economische verkeer zijn verricht door de belastingplichtige, maar waarvan de behaalde voordelen niettemin buiten het inkomen dienen te blijven omdat zij in de persoonlijke sfeer liggen. Behaalde voordelen met het klussen via Anyjobby zullen echter doorgaans niet in de persoonlijke sfeer liggen. Het concept van Anyjobby is er namelijk op gebouwd dat vooraf een vergoeding voor de dienstverlening wordt overeengekomen. Het is naar mijn mening dan niet aannemelijk dat het voordeeloogmerk niet de verklaring vormt voor de ontvangen beloning, tenzij die beloning uitsluitend kostendekkend is. Onder kostendekkend versta ik in dit verband dat enkel de werkelijk gemaakte kosten worden vergoed, waarbij geen vergoeding voor de verrichte arbeid wordt ontvangen. Samenvattend zal in beginsel dus sprake zijn van een bron van inkomen ten aanzien van de dienstverlening via het platform Anyjobby.

Gelet op de elementen van een civielrechtelijke arbeidsverhouding kan ten aanzien van het genoten voordeel via AnyJobby evenwel worden vastgesteld dat in ieder geval geen sprake is van belastbaar loon uit dienstbetrekking. Dienstverleners via het platform hebben namelijk alle vrijheid om de werkzaamheden naar eigen inzicht uit te voeren, waarbij ze niet onder toezicht staan van AnyJobby. Bovendien voorzien de klussers in eigen middelen om de diensten te kunnen uitvoeren. Een

¹⁸⁰ Ligthart, G.Th., Belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden 2018/2.4.1, Voordeel beogen/verwachten.

gezagsverhouding ontbreekt aldus, waardoor klussers niet in dienstbetrekking staan tot AnyJobby. Doorslaggevend hierbij is mijns inziens dat de platformwerker geen instructies kan ontvangen van het platform hetgeen al eerder voor Hof 's-Hertogenbosch van doorslaggevend belang was bij zijn conclusie tot afwezigheid van een arbeidsovereenkomst.¹⁸¹ Deze conclusie wijzigt mijns inziens niet als klussers op een duurzame wijze inkomen vergaren via het platform AnyJobby, aangezien een gezagsverhouding alsdan nog steeds ontbreekt. Verder is evenmin sprake van een civielrechtelijke dienstbetrekking ten aanzien van de rechtsverhouding tussen een klusser en een klant. Een klant kan weliswaar instructies en aanwijzingen geven over de uitvoering van de opdracht, maar dergelijke instructies gaan naar mijn mening niet verder dan gebruikelijk is ten aanzien van de uitvoering van een opdrachtsovereenkomst. Het zal hierbij namelijk doorgaans gaan om algemene aanwijzingen in plaats van om concrete moment gebonden instructies waaruit een bepaalde gezagsverhouding kan worden afgeleid. Daarnaast resulteert het verrichten van één of enkele opdrachten voor dezelfde klant mijns inziens niet in de verplichting om gedurende zekere tijd persoonlijk arbeid te verrichten.

Het voordeel behaald met dienstverlening via AnyJobby kwalificeert aldus als winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden. De afbakening tussen deze twee inkomensbronnen wordt gevormd door het duurzaamheids criterium. Het duurzaamheidsvereiste vormt immers een noodzakelijke voorwaarde voor de aanwezigheid van een objectieve onderneming en daarmee winst uit onderneming, terwijl deze voorwaarde niet wordt gesteld bij de inkomensbron resultaat uit overige werkzaamheden. Indien de belastingplichtige die diensten verleent via AnyJobby ten aanzien van die dienstverlening streeft naar continuïteit en niet slechts incidentele opdrachten verricht, kan in dit verband sprake zijn van een objectieve onderneming en daarmee winst uit onderneming. Een klusser die op een duurzame wijze inkomen vergaart via het platform AnyJobby, kwalificeert naar mijn mening dan ook als ondernemer, waarbij de behaalde voordelen worden aangemerkt als winst uit onderneming. Verder moet bijvoorbeeld ten aanzien van een zelfstandig belastingadviseur die zo nu en dan ook particulieren helpt via AnyJobby worden geconcludeerd dat de voordelen die worden behaald via AnyJobby onderdeel uitmaken van de winst uit onderneming die wordt behaald met de belastingadviespraktijk in zijn geheel. Desalniettemin blijkt uit paragraaf 2.4.3.2 dat via AnyJobby veelal slechts incidenteel opdrachten worden verricht. In dat geval wordt niet voldaan aan het duurzaamheidsvereiste en is sprake van resultaat uit overige werkzaamheden. Als belastingplichtigen naast hun reguliere baan slechts bijklussen via het platform AnyJobby, kan dit een aanwijzing zijn dat niet wordt gestreefd naar continuïteit ten aanzien van de dienstverlening via AnyJobby. Een dergelijke aanwijzing hoeft evenwel niet doorslaggevend te zijn.

3.6.3 Subcategorie 2 - Helping

In deze paragraaf wordt nader ingegaan op het fiscale wettelijke kader omtrent de belastingheffing over voordelen behaald met dienstverlening die onder toezicht en leiding van de klant plaatsvindt. Hierbij wordt het platform Helping als uitgangspunt genomen. Het ligt in dit verband voor de hand om allereerst te beoordelen of sprake is van een arbeidsovereenkomst tussen de schoonmakers en Helping. Rechtbank Amsterdam heeft in dit verband geoordeeld dat noch uit hetgeen partijen zijn overeengekomen, noch uit de wijze waarop partijen uitvoering hebben gegeven aan die overeenkomst, blijkt dat sprake is van een arbeidsovereenkomst. Hierbij wordt doorslaggevend geacht

¹⁸¹ Hof 's-Hertogenbosch 15 november 2016, nr. 200.167.896/01, ECLI:NL:GHSHE:2016:5109.

dat geen sprake is van gezag in de relatie tussen Helping en de schoonmakers.¹⁸² Mijns inziens is deze uitkomst terecht. De platformwerkers zijn immers vrij om de schoonmaakwerkzaamheden naar eigen inzicht en zonder instructies van Helping uit te voeren. Verder bestaat er de vrijheid om een aanbod van een klant al dan niet te accepteren of met de klant af te spreken dat de werkzaamheden op een ander moment worden uitgevoerd. Dat Helping evenwel telefonisch dan wel op zijn website tips geeft over hoe bepaalde schoonmaakwerkzaamheden kunnen worden uitgevoerd is hierbij onvoldoende om te kunnen spreken van een gezagsverhouding.¹⁸³ De rechtsverhouding tussen Helping en de schoonmakers kwalificeert aldus niet als arbeidsovereenkomst.

Voorts resteert de vraag of de rechtsverhouding tussen schoonmakers en een klant is aan te merken als arbeidsovereenkomst. Rechtbank Amsterdam heeft in dit verband geoordeeld dat tussen schoonmakers en de klant waarvoor de schoonmaakwerkzaamheden worden verricht, sprake is van een arbeidsovereenkomst die valt onder de Regeling Dienstverlening aan huis, zoals ook opgenomen in de algemene voorwaarden van Helping. Een dergelijke arbeidsovereenkomst kent beperkte rechten voor de werknemer. Er geldt evenwel een recht op het minimumloon, maar niet op de gebruikelijke voorzieningen bij ziekte, pensioen, vakantietoeslag en doorbetaling van loon tijdens vakantie.¹⁸⁴ In beginsel is dus sprake van een dienstbetrekking tussen schoonmakers en de klant waarvoor de schoonmaakwerkzaamheden worden verricht. Op grond van artikel 5 Wet LB 1964 wordt evenwel niet als dienstbetrekking beschouwd de arbeidsrelatie tussen iemand die uitsluitend of nagenoeg geheel werkzaamheden verricht voor de huishouding van een natuurlijk persoon tot wie hij in dienstbetrekking staat, indien hij de diensten doorgaans op minder dan vier dagen per week verricht. De dienstverlener mag hierbij voor meerdere opdrachtgevers werken mits hij maar bij elke opdrachtgever afzonderlijk aan de hiervoor genoemde voorwaarden voldoet. De eerste voorwaarde spreekt in dit verband voor zich. De werkzaamheden moet worden verricht voor een natuurlijk persoon. Ingevolge de tweede voorwaarde mag de dienstverlening uitsluitend of nagenoeg uitsluitend bestaan uit diensten ten behoeve van het huishouden. Hierbij kan worden gedacht aan werkzaamheden van puur huishoudelijke aard, zoals schoonmaken, strijken en wassen, maar ook aan andere activiteiten zoals het oppassen op de kinderen, het uitlaten van de hond en het verlenen van zorg aan de leden van dat huishouden. De derde voorwaarde houdt in dat de diensten voor minder dan vier dagen per week voor hetzelfde huishouden worden verricht. Ten aanzien van de dienstverlening via het platform Helping wordt onverkort aan deze voorwaarden voldaan. Schoonmakers die gebruik maken van het platform Helping genieten aldus in ieder geval geen loon uit dienstbetrekking. Op grond van artikel 3.81 Wet IB 2001 wordt voor de definitie van loon immers aangesloten bij de wettelijke bepalingen van de loonbelasting. Belangrijk om op te merken is dat de Regeling Dienstverlening aan huis überhaupt niet aan de orde kan komen wanneer een dienstverlener via het platform Helping kan worden aangemerkt als ondernemer. De rangorderegeling uit artikel 2.14 Wet IB 2001 impliceert dan namelijk dat sprake is van winst uit onderneming, waarbij de vraag of sprake is van loon uit dienstbetrekking of resultaat uit overige werkzaamheden niet meer aan de orde komt.

De aanwezigheid van een bron van inkomen staat mijns inziens niet ter discussie, aangezien schoonmakers via het platform Helping een voordeel beogen door deelname aan het economische

¹⁸² Rechtbank Amsterdam 1 juli 2019, nr. 7299840 CV EXPL 18-23708, JAR 2019/171, r.o. 12.

¹⁸³ Rechtbank Amsterdam 1 juli 2019, nr. 7299840 CV EXPL 18-23708, JAR 2019/171, r.o. 11.

¹⁸⁴ Rechtbank Amsterdam 1 juli 2019, nr. 7299840 CV EXPL 18-23708, JAR 2019/171, r.o. 18.

verkeer, waarbij dit voordeel ook redelijkerwijs valt te verwachten. Alhoewel de rechtbank Amsterdam heeft geoordeeld dat tussen klanten en schoonmakers via het platform Helping een arbeidsovereenkomst bestaat, kan nog steeds sprake zijn van ondernemerschap. Hiertoe zijn de specifieke feiten en omstandigheden van ieder geval namelijk beslissend. Voorts dient eerst te worden beoordeeld of sprake is van een objectieve onderneming en daarmee winst uit onderneming. Hiertoe is doorslaggevend of de dienstverlener zelfstandig is en ondernemersrisico loopt. Verder moet een schoonmaker ten aanzien van de dienstverlening via Helping streven naar continuïteit en niet slechts incidenteel opdrachten verrichten. Indien niettemin wordt geconstateerd dat sprake is van een arbeidsovereenkomst tussen de schoonmaker en de klant, dan kwalificeren de behaalde voordelen als resultaat uit overige werkzaamheden. Uit het hiervoor genoemde blijkt immers dat een dergelijke arbeidsovereenkomst onder de Regeling Dienstverlening aan huis valt, waardoor geen sprake is van loon uit dienstbetrekking. De kwalificatie resultaat uit overige werkzaamheden resteert alsdan. Mocht van een arbeidsovereenkomst of ondernemerschap überhaupt geen sprake zijn, dan kwalificeren de behaalde voordelen van een schoonmaker via het platform Helping mede als resultaat uit overige werkzaamheden.

3.6.4 Subcategorie 3 - Deliveroo

In deze paragraaf wordt nader ingegaan op de kwalificatie van de rechtsverhouding tussen Deliveroo en zijn bezorgers, waarbij wordt uitgewerkt hoe de vergaarde inkomsten via het platform in de heffing van inkomstenbelasting moeten worden betrokken. De vraag of sprake is van een arbeidsovereenkomst tussen Deliveroo en zijn bezorgers is zeer actueel. Dat blijkt onder meer uit de hiernavolgende uitspraken van de rechtbank Amsterdam. Uit paragraaf 3.3.2.3 volgt dat een arbeidsovereenkomst de volgende drie essentiële elementen bevat:

1. de gezagsverhouding tussen werkgever en werknemer;
2. de verplichting van de werknemer om persoonlijk arbeid te verrichten;
3. de verplichting van de werkgever om loon te betalen.

Deliveroo I

Rechtbank Amsterdam heeft op 27 juli 2018¹⁸⁵ voor het eerst een oordeel geveld over de kwalificatie van de rechtsverhouding tussen Deliveroo en een bezorger. De vordering werd in dit verband ingesteld door een individuele bezorger. In dit kader bestond tussen Deliveroo en de betreffende bezorger aanvankelijk een arbeidsovereenkomst voor bepaalde tijd. De bezorger diende zich op basis van deze arbeidsovereenkomst op vooraf ingeroosterde tijden beschikbaar te stellen om maaltijden te bezorgen. Bovendien moest de bezorger verplicht gehoor geven aan een oproep om een maaltijd te bezorgen en moest hij gekleed zijn in Deliveroo kleding. Voorts heeft Deliveroo op 1 november 2017 aan zijn bezorgers medegedeeld dat nieuwe bezorgers niet langer in dienst treden op basis van een arbeidsovereenkomst, maar op basis van een overeenkomst van opdracht. De betreffende bezorger is dan ook na het verstrijken van zijn arbeidsovereenkomst voor bepaalde tijd een overeenkomst van opdracht aangegaan met Deliveroo. Deze overeenkomst van opdracht wijkt evenwel op een aantal essentiële punten af van de voormalige arbeidsovereenkomst. Zo zijn de bezorgers op basis van de opdrachtovereenkomst vrij om de overeengekomen werkzaamheden naar eigen inzicht en zonder toezicht of leiding van Deliveroo te verrichten. Verder zijn bezorgers niet gehouden tot het verrichten

¹⁸⁵ Rechtbank Amsterdam 23 juli 2018, nr. 6622665 CV EXPL 18-2673, V-N 2018/41.3.

van een bepaalde minimum hoeveelheid arbeid en mag de bezorger zich laten vervangen door een andere bezorger. Bovendien bepalen de bezorgers zelf wanneer zij werken door de app in te schakelen en hebben hierdoor dus de vrijheid om zelf hun werktijd te organiseren.

De kantonrechter heeft bij zijn beoordeling allereerst aandacht besteed aan hetgeen partijen bij het aangaan van de overeenkomst voor ogen hadden. Hierbij overweegt de kantonrechter dat partijen expliciet hebben vastgelegd dat zij niet de intentie hadden om een arbeidsovereenkomst met elkaar aan te gaan. Vervolgens wordt ingegaan op de wijze waarop partijen feitelijk invulling hebben gegeven aan de overeenkomst van opdracht. Hierbij hecht de kantonrechter veel waarde aan het feit dat na het sluiten van de overeenkomst van opdracht veel is veranderd ten opzichte van de periode dat de bezorger op basis van een arbeidsovereenkomst werkte. De bezorger stelde evenwel dat de werktijden en de wijze waarop het inroosteren plaatsvond niet wezenlijk verschilden van de wijze waarop dat gebeurde toen nog sprake was van arbeidsovereenkomst. Voor het toekennen van bezorgingen gebruikt Deliveroo het zogeheten 'priority acces' systeem, waarbij bezorgers die goed presteren de gelegenheid krijgen om een tijdvak in een bepaalde zone te reserveren waardoor meer kans bestaat om gewilde bezorgingen te krijgen. De minder goed presterende bezorgers kunnen zich dan eventueel inschrijven op de overblijvende tijdvakken. Hiertoe overweegt de kantonrechter dat dit kan duiden op een vorm van werkgeversgezag, maar dat het gebruik van het systeem onvoldoende is om te kunnen concluderen dat sprake is van gezag als bedoeld in artikel 7:610 BW. Verder overweegt de kantonrechter dat de bezorger vrij is om te komen en te gaan naar eigen goeddunken en dus zelfs kan beslissen om toch niet te gaan werken ondanks het reserveren van een tijdvak. Anderzijds kunnen bezorgers zich op elk gewenst moment aanmelden voor werk zonder eerst een tijdvak te hoeven reserveren, tenzij het tijdvak in de zone waarvoor wordt aangemeld is volgeboekt. Verder kan bij het bezorgen gebruik worden gemaakt van eigen kleding en thermobox mits deze in overeenstemming is met de veiligheidseisen. Dergelijke veiligheidseisen zijn volgens de kantonrechter voornamelijk gerelateerd aan de aard van de service van Deliveroo en hebben in die zin niet zo zeer betrekking op de verhouding tussen Deliveroo en zijn bezorgers. Opdrachtgevers zijn vrij om veiligheidsregels aan opdrachtnemers te stellen. Het gaat hierbij namelijk om algemene aanwijzingen met een langere looptijd in plaats van om concrete momentgebonden instructies waaruit een bepaalde gezagsverhouding kan worden afgeleid. Kortom, een gezagsverhouding tussen Deliveroo en de betreffende bezorger wordt door de kantonrechter afwezig geacht. Deze conclusie wijzigt volgens de kantonrechter niet door het feit dat de bezorgers niet over hun eigen tarieven kunnen onderhandelen. Hierbij overweegt de kantonrechter dat de marktwerking weldegelijk een rol speelt, aangezien bijvoorbeeld tijdens feestdagen een hogere prijs wordt geboden om de bestelling af te leveren.¹⁸⁶

Vervolgens wordt ingegaan op het element van de verplichting om persoonlijk arbeid te verrichten. Bezorgers kunnen zich vrijelijk laten vervangen mits de vervanger aan bepaalde objectieve eisen voldoet om de werkzaamheden te kunnen verrichten. Gelet op de aard van de werkzaamheden ligt het volgens de kantonrechter voor de hand dat Deliveroo dergelijke objectieve eisen stelt, wat de bepaling omtrent vrije vervanging niet per definitie een loze bepaling maakt. Verder staat het bezorgers vrij om ook voor concurrenten van Deliveroo te werken. Op basis van alle feiten en omstandigheden in onderlinge samenhang bezien komt de kantonrechter tot de conclusie dat geen sprake is van arbeidsovereenkomst tussen Deliveroo en de bezorger.

¹⁸⁶ Rechtbank Amsterdam 23 juli 2018, nr. 6622665 CV EXPL 18-2673, V-N 2018/41.3.

Deliveroo II

Op 15 januari 2019 heeft de Rechtbank Amsterdam¹⁸⁷ zich opnieuw uitgelaten over de arbeidsverhouding tussen Deliveroo en zijn bezorgers. Dit heeft geresulteerd in de conclusie dat sprake is van arbeidsovereenkomsten tussen Deliveroo en zijn bezorgers en dat Deliveroo een vervoersbedrijf is waarop de cao van Beroepsvervoer van toepassing is. De vordering werd in dit verband niet ingesteld door een individuele bezorger, maar door het FNV die daarmee de belangen van haar leden behartigt.

In tegenstelling tot de eerste Deliveroo zaak komt de kantonrechter in deze zaak tot het oordeel dat de rechtsverhouding tussen partijen sinds de introductie van opdrachtovereenkomsten niet zodanig is gewijzigd dat geen sprake is van het verrichten van arbeid op basis van een arbeidsovereenkomst. Het gaat hierbij om arbeid die behoort tot het wezen van de organisatie van Deliveroo, waarbij onverminderd sprake is van een gezagsverhouding. Hiertoe overweegt de kantonrechter dat van algehele vrijheid om zich op elk gewenst moment aan te melden voor werk in feite geen sprake is. De bezorger heeft namelijk een aanzienlijk belang bij het aanmelden voor een sessie en het verkrijgen van extra inlogfaciliteiten van Deliveroo door goed te presteren, indien hij (voldoende) inkomen wil genereren. Ook moet de vrijheid om een bestelling te weigeren worden genuanceerd. Deliveroo heeft bij het herhaaldelijk weigeren van een bestelling immers de mogelijkheid om bezorgers geen bestelling meer toe te wijzen, tenzij niemand anders voor een bepaalde sessie beschikbaar is. Gelet op de door Deliveroo gehanteerde prestatiecriteria is de vrijheid om bestellingen te weigeren in de praktijk aldus aanzienlijk minder groot dan het contract doet vermoeden. Dat desalniettemin als een gevolg van technologische ontwikkelingen een grote vrijheid bestaat omtrent de beschikbaarheid voor arbeid, neemt niet weg dat dit nog steeds past binnen het karakter van een arbeidsovereenkomst. Ten aanzien van de marktwerking ten behoeve van de beloning van de bezorger overweegt de kantonrechter daarnaast dat in die systematiek weinig tot geen ruimte bestaat tot onderhandeling. Bovendien geldt dat de aanwijzingen en instructies voor de werkzaamheden weliswaar in algemene zin worden neergelegd en niet telkens concreet bij het werk, maar bij dergelijk ongeschoold standaardwerk zijn weinig andere aanwijzingen denkbaar dan thans zijn geregeld. Verder wordt ten aanzien van de mogelijkheid tot vervanging het volgende overwogen. Het feit dat een bezorger zich enkel mag laten vervangen door een vooraf bij Deliveroo bekend gemaakt persoon, maakt deze bepaling gelet op de aard van de werkzaamheden in principe inhoudsloos. Het korte tijdsbestek waarbinnen een maaltijd moet worden bezorgd maakt dat er in de praktijk geen behoefte en ruimte zal bestaan om daadwerkelijk van de vervangingsmogelijkheid gebruik te maken.

Al met al is de kantonrechter van oordeel dat de rechtsverhouding tussen Deliveroo en zijn bezorgers is aan te merken als een arbeidsovereenkomst. De afhankelijkheid van Deliveroo is in dit verband groter dan de zelfstandigheid van de bezorger. Mijns inziens heeft de kantonrechter door aan te sluiten bij de schriftelijke overeenkomst in de eerste Deliveroo zaak miskend dat het niet ter vrije bepaling van partijen staat of een arbeidsrelatie kwalificeert als arbeidsovereenkomst. De benadering van de kantonrechter ten aanzien van het gezagscriterium kan ik in die zin volgen dat ten aanzien van het onderhavige ongeschoolde werk alle aanwijzingen die denkbaar zijn ook door Deliveroo worden gegeven. Het is immers niet gewenst dat alleen nog bij meer gecompliceerd werk de aanwezigheid van werkgeversgezag kan worden aangenomen. Ten aanzien van eenvoudig werk waarvoor weinig tot

¹⁸⁷ Rechtbank Amsterdam 15 januari 2019, nr. 7044576 CV EXPL 18-14763, AR 2019/205.

geen aanwijzingen noodzakelijk zijn zou de gezagsverhouding en daarmee dienstbetrekking afwezig worden geacht. Met de onderhavige uitspraak heeft de kantonrechter in zekere zin erkend dat aansturing op de huidige arbeidsmarkt niet per definitie via een eendimensionale instructiebevoegdheid hoeft plaats te vinden, maar ook kan gebeuren door bepaald gedrag te belonen. Dergelijke vormen van aansturen behoeven niet per definitie te duiden op het bestaan van gezag, maar moeten weldegelijk worden meegenomen in de beoordeling van een arbeidsrelatie.¹⁸⁸

Gelet op de praktische uitvoering van de opdrachtovereenkomst in de praktijk kan ik de kantonrechter volgen in zijn oordeel dat sprake is van een arbeidsovereenkomst tussen Deliveroo en zijn bezorgers. De bezorgers genieten in dit verband dus loon uit dienstbetrekking en Deliveroo is gehouden tot inhouding van loonbelasting. Mocht ten aanzien van de rechtsverhouding tussen Deliveroo en een individuele bezorger op basis van specifieke feiten en omstandigheden worden geconstateerd dat evenwel geen sprake is van een arbeidsovereenkomst, dan wordt het door de bezorger behaalde resultaat belast als winst uit onderneming ofwel resultaat uit overige werkzaamheden. Gelet op het verdienmodel van Deliveroo bestaat veelal een duurzame relatie tussen Deliveroo en zijn bezorger, waarbij wordt gestreefd naar continuïteit. In dat verband wordt de door de bezorger ontvangen beloning belast als winst uit onderneming. Mocht een bezorger evenwel incidenteel maaltijden bezorgen, dan is sprake van resultaat uit overige werkzaamheden.

3.7 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is in kaart gebracht hoe het huidige fiscale wettelijke kader eruit ziet met betrekking tot inkomsten die worden vergaard binnen de platformeconomie. De in hoofdstuk 2 vastgestelde categorieën zijn hierbij als uitgangspunt genomen ter beantwoording van de volgende deelvraag: *Hoe ziet het huidige fiscale wettelijke kader eruit met betrekking tot de belastingheffing over inkomen uit de platformeconomie?*

De eerste categorie waarvan het fiscale wettelijke kader is uitgewerkt betreft het delen van onroerende zaken, waarbij het platform Airbnb als uitgangspunt is genomen. De voordelen uit de exploitatie van direct gehouden onroerende zaken kwalificeren als winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden (box 1) dan wel als inkomen uit sparen en beleggen (box 3). Verder kan sprake zijn van belastbaar inkomen uit eigen woning. De afbakening tussen winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden (box 1) enerzijds en inkomen uit sparen en beleggen (box 3) anderzijds wordt gevormd door het begrip 'normaal actief vermogensbeheer'. Een onroerende zaak wordt namelijk aangemerkt als belegging indien die bezitting wordt aangehouden met het oog op het verkrijgen van de waardeinstijging en het rendement daarvan die bij normaal actief vermogensbeheer kunnen worden verwacht. Hiertoe moet steeds worden vastgesteld of de aard en omvang van de werkzaamheden van de belastingplichtige zodanig bepalend zijn voor het voordeel, dat daaraan zelfstandige betekenis kan worden toegekend bij de kwalificatie van het voordeel. De werkzaamheden moeten in dat verband onmiskenbaar zijn gericht op het creëren van meerwaarde boven het nettorendement dat wordt verkregen uit het enkele verhuren en beheren van onroerende zaken. Het gaat dan om het rendabel maken van eigen arbeidskracht, ervaring, capaciteiten en relaties. Indien de verhuur via Airbnb gepaard gaat met werkzaamheden zoals het verhelpen van incidenten en het schoonmaken van de verhuurde objecten, wordt de grens van normaal vermogensbeheer in principe

¹⁸⁸ Bevers, E.M., Flexibele arbeidsrelaties J.5.6.6 Jurisprudentie platformarbeid.

niet overschreden. De voordelen zijn dan nagenoeg geheel te danken aan de onroerende zaak als vruchtdrager, waarbij de arbeid van de belastingplichtige in zekere zin noodzakelijk is om de vruchten te genereren. Dit kan evenwel anders zijn indien de belastingplichtige ook extra diensten aanbiedt zoals het verzorgen van een ontbijt of het organiseren van activiteiten in de omgeving. Dit geldt evenzeer als de belastingplichtige zijn eigen arbeidskracht op een zodanige wijze rendabel weet te maken dat een hogere huuropbrengst wordt gegenereerd dan bij normaal vermogensbeheer gebruikelijk is. Wanneer wordt geconstateerd dat de werkzaamheden van een belastingplichtige het normaal actief vermogensbeheer te boven gaan, dan kan er sprake zijn van winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden. Uit paragraaf 3.3.2.4 volgt dat het onderscheid tussen deze twee categorieën wordt gevormd door het duurzaamheids criterium. Er is alsdan sprake van winst uit onderneming indien de belastingplichtige de intentie heeft om te streven naar continuïteit ten aanzien van de werkzaamheden betreffende de vastgoedexploitatie.

De oorspronkelijke gedachte achter het platform Airbnb is evenwel dat consumenten het huis waarin zij normaliter wonen tijdelijk verhuren op momenten dat ze er zelf niet in verblijven. Om te kunnen spreken van een eigen woning in de zin van artikel 3.111 Wet IB 2001 moet de woning de belastingplichtige anders dan tijdelijk als hoofdverblijf ter beschikking te staan. Het tijdelijk ter beschikking stellen van de woning aan derden ontnemt daaraan niet het karakter van hoofdverblijf. Ten aanzien van de kwalificatie van huuropbrengsten uit de verhuur van de eigen woning is het onderscheid tussen tijdelijke verhuur, permanente verhuur en 'andere voordelen' uit eigen woning van essentieel belang. Aangaande de verhuur via Airbnb is normaliter sprake van tijdelijke verhuur van de eigen woning of een gedeelte daarvan. Ingevolge de rangorderegeling dient in dit verband allereerst te worden beoordeeld of sprake is van winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden. Hiertoe dienen de activiteiten op het gebied van de tijdelijke verhuur te kwalificeren als het rendabel maken van vermogen op een wijze die normaal actief vermogensbeheer te buiten gaat. Indien dit niet het geval is wordt het saldo van de huurinkomsten en de kosten die daarmee rechtstreeks samenhangen voor 70% in aanmerking genomen als voordeel uit eigen woning. Ten aanzien van de verhuur van een gedeelte van de eigen woning is het evenwel nog onzeker of de huuropbrengsten op deze wijze kunnen worden belast. Indien dit niet mogelijk blijkt te zijn blijven de met de verhuur behaalde voordelen onbelast.

De tweede categorie waarvan het fiscale wettelijke kader is uitgewerkt betreft het delen van roerende zaken, waarbij de platforms Snappcar en Peerby als uitgangspunt zijn genomen. De rangorderegeling uit artikel 2.14 Wet IB 2001 impliceert dat eerst moet worden gezien of de voordelen behaald met de verhuur van duurzame consumptiegoederen via hiervoor genoemde platforms kwalificeren als belastbare winst uit onderneming. Wanneer de verhuuractiviteit niet is aan te merken als onderneming, moet worden beoordeeld of sprake is van resultaat uit overige werkzaamheden. Indien daarvan evenmin sprake is, resteert de vraag of sprake is van een belegging en daarmee inkomen uit sparen en beleggen. De afbakening tussen box 1 en box 3 wordt in dit verband wederom gevormd door het begrip 'normaal actief vermogensbeheer'. Een bezitting wordt aangemerkt als belegging indien deze slechts wordt aangehouden met het oog op het verkrijgen van de waardevermeerdering en het rendement daarvan, zoals te verwachten bij normaal vermogensbeheer. Hiertoe moet steeds worden bepaald of de aard en omvang van de werkzaamheden van de belastingplichtige zodanig bepalend zijn voor het voordeel, dat daaraan zelfstandige betekenis kan worden toegekend bij de kwalificatie van het voordeel. In het kader van de verhuur van duurzame consumptiegoederen via de hiervoor

genoemde platforms bestaat de arbeid veelal uit het zoeken van huurders, het schoonmaken van de goederen en het eventueel plegen van (extra) onderhoud. De voordelen zijn in dit verband nagenoeg geheel te danken aan de eerder genoemde goederen, waarbij de arbeid van de belastingplichtige niet gemist kan worden maar evenwel een ondergeschikte rol heeft in die zin dat daarmee het voordeel niet wordt gecreëerd. Hiermee wordt in beginsel de grens van normaal vermogensbeheer niet overschreden. Dit kan evenwel anders zijn indien de belastingplichtige ook extra diensten aanbiedt zoals het brengen en weer ophalen van de goederen of zijn eigen arbeidskracht op een zodanige wijze rendabel weet te maken dat een hogere huuropbrengst wordt gegenereerd dan bij normaal vermogensbeheer gebruikelijk is. Indien wordt geconstateerd dat de grens van normaal vermogensbeheer niet wordt overschreden dient te worden onderzocht of de roerende zaken kunnen worden aangemerkt als bezitting in de zin van artikel 5.3 lid 2 Wet IB 2001. Roerende zaken worden slechts aangemerkt als bezitting indien ze niet voor persoonlijke doeleinden worden gebruikt ofwel voor persoonlijke doeleinden worden gebruikt doch hoofdzakelijk als belegging dienen. De subjectieve intentie van de belastingplichtige om de goederen hoofdzakelijk (groter dan of gelijk aan 70%) aan te houden om daarmee economische voordelen te genereren is hierbij doorslaggevend.

De derde categorie waarvan het fiscale wettelijke kader wordt uitgewerkt betreft dienstverlening via digitale platforms, oftewel platformarbeid. Deze categorie wordt uitgewerkt aan de hand van drie subcategorieën. De eerste subcategorie wordt gekenmerkt door digitale platforms die zich niet bemoeien met de inhoud en uitvoering van de werkzaamheden, waarbij de platforms Sharednd en AnyJobby als uitgangspunt zijn genomen. Kenmerkend ten aanzien van Sharednd is dat de vergoeding die wordt ontvangen voor de dienstverlening uitsluitend de gemaakte kosten mag dekken. Alhoewel wordt deelgenomen aan het economische verkeer, zal de dienstverlener in dit verband in subjectieve zin geen voordeel beogen, omdat de vergoeding uitsluitend de gemaakte kosten mag dekken, waardoor ook in objectieve zin geen voordeel valt te verwachten. Hierdoor is geen sprake van een bron van inkomen, waardoor behaalde voordelen niet worden belast en gemaakte kosten ook niet aftrekbaar zijn. Ten aanzien van dienstverlening via het platform AnyJobby wordt daarentegen wel een voordeel beoogd door deelname aan het economische verkeer, waarbij het voordeel ook redelijkerwijs is te verwachten. De aanwezigheid van een bron van inkomen staat aldus niet ter discussie. Voorts is vastgesteld dat in ieder geval geen sprake is van belastbaar loon uit dienstbetrekking, aangezien een gezagsverhouding tussen de platformwerker en Anyjobby ontbreekt. Dienstverleners via het platform kunnen immers geen instructies ontvangen van AnyJobby, waardoor de werkzaamheden in alle vrijheid en naar eigen inzicht kunnen worden uitgevoerd. Voordelen behaald met dienstverlening via AnyJobby kwalificeren aldus als winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden. Indien de belastingplichtige streeft naar continuïteit en niet slechts incidentele opdrachten verricht, is in dit verband sprake van een objectieve onderneming en daarmee winst uit onderneming. Wanneer niet aan dit duurzaamheidsvereiste wordt voldaan, is sprake van resultaat uit overige werkzaamheden.

De tweede subcategorie wordt gekenmerkt door digitale platforms die bemiddelen tussen dienstverleners en klanten, waarna de dienstverlening doorgaans plaatsvindt onder toezicht en leiding van de klant. Het platform Helping wordt bij deze subcategorie als uitgangspunt genomen. Allereerst is vastgesteld dat de rechtsverhouding tussen Helping en haar schoonmakers niet kwalificeert als arbeidsovereenkomst. De schoonmakers zijn immers vrij om de schoonmaakwerkzaamheden naar eigen inzicht en zonder instructies van Helping uit te voeren. De rechtsverhouding tussen schoonmakers en de klanten waarvoor de schoonmaakwerkzaamheden worden verricht is volgens de

rechtbank Amsterdam daarentegen wel degelijk aan te merken als een arbeidsovereenkomst. Op grond van de Regeling Dienstverlening aan huis¹⁸⁹ is hierbij echter geen sprake van een dienstbetrekking, waardoor schoonmakers die gebruik maken van het platform Helping in ieder geval geen loon uit dienstbetrekking genieten. Voordelen behaald met dienstverlening via Helping kwalificeren in dat geval als resultaat uit overige werkzaamheden. Desalniettemin dient steeds eerst te worden nagegaan of sprake is van ondernemerschap. Hiertoe zijn de specifieke feiten en omstandigheden beslissend. Mocht sprake zijn van een objectieve onderneming en daarmee winst uit onderneming, dan komt het hiervoor genoemde überhaupt niet aan de orde.

Tot slot wordt de derde subcategorie gevormd door platforms die de inhoud en vergoeding van een opdracht vooraf bepalen. Ook bij de uitvoering van de opdracht oefent het platform controle uit en worden duidelijke instructies gegeven. Het platform Deliveroo is hierbij als uitgangspunt genomen. Ten aanzien van de kwalificatie van de rechtsverhouding tussen Deliveroo en haar bezorger zijn door de Rechtbank Amsterdam twee tegenstrijdige uitspraken gedaan. In de eerste Deliveroo uitspraak komt de kantonrechter tot de conclusie dat sprake is van een opdrachtovereenkomst, terwijl in Deliveroo II wordt geconcludeerd dat weldegelijk sprake is van een arbeidsovereenkomst. In Deliveroo I oordeelde de kantonrechter in dit verband vooral op basis van de tekst van de schriftelijke overeenkomst, terwijl in Deliveroo II meer diepgaand is beoordeeld hoe partijen aan de overeenkomst invulling hebben gegeven in de praktijk. Gelet op die praktische invulling van de overeenkomst kan ik de kantonrechter in de tweede Deliveroo uitspraak volgen in zijn conclusie dat sprake is van een arbeidsovereenkomst. Voorts is in principe sprake van loon uit dienstbetrekking, waarbij Deliveroo is gehouden tot inhouding van loonbelasting. Mocht ten aanzien van de rechtsverhouding tussen Deliveroo en een individuele bezorger op basis van specifieke feiten en omstandigheden worden geconstateerd dat evenwel geen sprake is van een arbeidsovereenkomst, dan wordt het door de bezorger behaalde resultaat belast als winst uit onderneming ofwel resultaat uit overige werkzaamheden.

¹⁸⁹ Artikel 5 Wet LB 1964.

Hoofdstuk 4 Toetsing van het fiscale wettelijke kader

4.1 Inleiding

Om tot een antwoord op de vierde deelvraag en daarmee op het eerste gedeelte van de probleemstelling te komen wordt in dit hoofdstuk onderzocht of het huidige Nederlandse wettelijke fiscale kader toereikend is om inkomen uit de platformeconomie adequaat in de belastingheffing te betrekken. Hiertoe wordt het wettelijke fiscale kader voor de in hoofdstuk 2 vastgestelde categorieën getoetst aan vier toetsingscriteria, te weten:

- Doeltreffendheid (effectiviteit);
- Doelmatigheid (efficiëntie);
- Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid;
- Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid.

Deze toetsingscriteria zijn ontleend aan de Nota Zicht op wetgeving en worden beschouwd als essentiële kwaliteitseisen van adequate wetgeving.¹⁹⁰ Elk toetsingscriterium wordt steeds nader toegelicht alvorens het wettelijke fiscale kader aan het desbetreffende criterium wordt getoetst. De toetsing vindt voor roerende en onroerende zaken niet afzonderlijk plaats omdat het fiscale wettelijke kader en de doelstellingen van de wetgever bij deze categorieën in belangrijke mate overeenstemmen.

De toetsingscriteria hangen vaak onderling samen en een enkele maal overlappen ze elkaar. Verder bestaat een spanning tussen de kwaliteitsvereisten van doeltreffend en doelmatigheid. Zoals uit het hiernavolgende zal blijken gaat een meer doelmatige wetgeving vaak ten koste van de doeltreffendheid en andersom. Het is aldus van belang om het juiste evenwicht te vinden tussen de verschillende toetsingscriteria om tot een uiteindelijke conclusie te komen.

4.2 Doeltreffendheid

4.2.1 Algemeen

Het vereiste van doeltreffend of effectiviteit houdt in dat regelgeving op zijn minst in belangrijke mate moet leiden tot verwezenlijking van de door de wetgever beoogde doelstellingen.¹⁹¹ Bij het toetsen van het huidige fiscale wettelijke kader op doeltreffendheid ten aanzien van de belastingheffing over inkomen uit de platformeconomie gaat het om de vraag of de doelstellingen zoals de wetgever deze heeft gesteld worden verwezenlijkt. De vraag of sprake is van effectief beleid staat hierbij centraal. Voorts is sprake van effectief beleid ten aanzien van de belastingheffing over inkomsten uit de platformeconomie, indien de gestelde doelen die ten grondslag liggen aan de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) worden gerealiseerd. Om deze reden is het van belang dat de aan de regelgeving ten grondslag liggende doelstellingen begrijpelijk en volledig worden geformuleerd. De overheid heeft evenwel geen specifieke doelstellingen geformuleerd voor de belastingheffing over inkomen uit de platformeconomie. Het gaat in dit verband dan ook om de doelstellingen die gelden voor de inkomstenbelasting in zijn geheel.

¹⁹⁰ Kamerstukken II, 1990/91, 22 008, nr. 2, p. 23, par. 2.2.

¹⁹¹ Kamerstukken II, 1990/91, 22 008, nr. 2, p. 25, par. 2.2.3.

Allereerst wordt teruggerepen naar de rechtsgrond van de inkomstenbelasting, te weten het draagkrachtbeginsel. Het draagkrachtbeginsel wordt als leidend beginsel beschouwd ten aanzien van de verdeling van belastingdruk over belastingplichtigen.¹⁹² Het draagkrachtbeginsel komt voort uit het gelijkheidsbeginsel. Ingevolge het gelijkheidsbeginsel moeten gelijke gevallen gelijk worden behandeld en moeten ongelijke gevallen ongelijk worden behandeld naar evenredigheid van hun ongelijkheid. Om te beoordelen of belastingheffing over inkomsten uit de platformeconomie in overeenstemming is met het draagkrachtbeginsel, wordt onderzocht in welke mate sprake is van horizontale en verticale gelijkheid. De fiscale invulling van horizontale gelijkheid is dat belastingplichtigen die zich in dezelfde economische omstandigheden bevinden, eenzelfde belastingdruk moeten ervaren. Horizontale gelijkheid is objectief vast te stellen door de verschuldigde belasting van twee belastingplichtigen die in dezelfde economische omstandigheden verkeren met elkaar te vergelijken. Verticale gelijkheid houdt in dat ongelijke gevallen ongelijk worden behandeld. Verticale gelijkheid gaat gepaard met progressie. De gemiddelde belastingdruk dient in dit verband te stijgen naarmate het inkomen toeneemt.

Voorts heeft de wetgever bij de introductie van de huidige Wet IB 2001 een aantal specifieke doelstellingen geformuleerd. De hoofddoelstelling die ten grondslag ligt aan de introductie van de huidige Wet IB 2001 ofwel het boxenstelsel is mijns inziens het bevorderen van een evenwichtige en rechtvaardige belastingdruk door onder meer de belastinggrondslag te versterken en te verbreden, waarbij grondslagerosie wordt tegengegaan. Alhoewel deze doelstelling niet als eerste wordt genoemd, vormt het bevorderen van een evenwichtige en rechtvaardige belastingheffing samen met het budgettaire argument het fundament van belastingheffing. De financiële behoefte van de staat moet immers worden vervuld, waarbij de daaruit voortvloeiende lasten evenwichtig en rechtvaardig over de burgers moeten worden verdeeld.¹⁹³ Daarnaast werd met de introductie van de huidige Wet IB 2001 gestreefd naar vereenvoudiging van het belastingstelsel en bevordering van de fiscale neutraliteit.¹⁹⁴ Wat opvalt aan deze doelstellingen is dat ze niet zo zeer een doel op zich vormen, maar ondergeschikt zijn aan de hoofddoelstelling. Zonder fiscale neutraliteit kan namelijk geen sprake zijn van een evenwichtige en rechtvaardige belastingheffing. Fiscale neutraliteit houdt in dat een belasting zo min mogelijk invloed mag hebben op de gedragingen van individuen en hun economische beslissingen. Hetzelfde geldt voor het streven naar een eenvoudig belastingstelsel. Om tot een evenwichtig en rechtvaardig belastingstelsel te komen moet dit in de uitvoering zo eenvoudig mogelijk worden vormgegeven.¹⁹⁵ De hiervoor genoemde doelstellingen zijn met name geformuleerd omdat de heffing over inkomsten uit vermogen onder de Wet IB 1964 gemakkelijk was te ontgaan door vermogensvoordelen te genieten in de vorm van onbelaste waardeinstijgingen. De grondslagerosie die hierdoor ontstond is met de introductie van het boxenstelsel en meer specifiek de forfaitaire rendementsheffing van box 3 grotendeels weggenomen. Ingevolge het forfaitaire karakter van de rendementsheffing van box 3 vallen vermogenswinsten namelijk niet langer in de onbelaste sfeer. De wijzigingen ten aanzien van de resultaat-, winst- en eigenwonningsfeer waren in dit verband relatief bescheiden.¹⁹⁶

¹⁹² Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P. en Schuwer, B.F., *Inkomensbelasting*, Kluwer, tiende herziene druk 2014, p.1.

¹⁹³ Geld, J.A.G. van der, 'De evaluatie van de Wet IB 2001: box 3', WFR 2006/302.

¹⁹⁴ Kamerstukken II 2005/2006, 30 375, nr. 2., par. 2.1.3.

¹⁹⁵ Essers, P.H.J., *Evaluatie Wet IB 2001 en de winstsfeer*, WFR 2006/285.

¹⁹⁶ Essers, P.H.J., *Evaluatie Wet IB 2001 en de winstsfeer*, WFR 2006/285.

Ten aanzien van inkomen uit arbeid zijn evenwel een aantal specifieke wijzigingen doorgevoerd. Het ondernemersbegrip is met de introductie van de huidige Wet IB 2001 namelijk beperkt tot personen voor wiens rekening een onderneming wordt gedreven en die bovendien tegenover zakelijke crediteuren aansprakelijk zijn voor schulden van de onderneming. Het doel van deze aanpassing was om te komen tot een fiscaal ondernemerschap dat recht doet aan de economische en maatschappelijke werkelijkheid. Onder de wet IB 1964 werd elke natuurlijk persoon die winst uit onderneming genoot aangemerkt als ondernemer. Als een gevolg hiervan werd het ondernemerschap opgezocht door natuurlijke personen die in wezen beleggers waren. Het ondernemersbegrip voldeed aldus niet meer op alle vlakken aan de economische realiteit. Het criterium van rechtstreekse verbondenheid onder de huidige Wet IB 2001 heeft erin geresulteerd dat personen die wel winst uit onderneming genieten, maar in feite belegger zijn niet meer als ondernemer kwalificeren.¹⁹⁷ Daarnaast is het resultaat uit overige werkzaamheden geïntroduceerd ten aanzien van inkomen uit arbeid dat niet als winst uit onderneming of loon uit dienstbetrekking kan worden bestempeld. Onder de Wet IB 1964 werden dergelijke inkomsten belast als inkomsten uit niet in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden. De belangrijkste wijziging en tevens doelstelling ten opzichte van het oude regime is dat met het resultaat uit overige werkzaamheden aansluiting is gezocht bij het winstregime. Verder werd beoogd de aftrekbaarheid van kosten te handhaven. Ook werd een verruiming van de opting-in regeling voorgesteld om mensen de mogelijkheid te geven hun arbeidsverhouding als dienstbetrekking in de zin van de loonbelasting aan te merken.¹⁹⁸

4.2.2 Delen van roerende en onroerende zaken

In deze paragraaf wordt het huidige fiscale wettelijke kader getoetst op doeltreffendheid ten aanzien van de belastingheffing over voordelen die worden behaald met de exploitatie van roerende en onroerende zaken in de platformeconomie. Uit hoofdstuk 3 volgt dat de kwalificatie van voordelen die worden behaald met de exploitatie van roerende en onroerende zaken in ieder concreet geval moet worden beoordeeld aan de hand van de feiten en omstandigheden. De behaalde voordelen kunnen in dit verband kwalificeren als winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden (box 1) dan wel als inkomen uit sparen en beleggen (box 3). Specifiek ten aanzien van de exploitatie van onroerende zaken kan verder sprake zijn van belastbaar inkomen uit eigen woning. Wat betreft roerende zaken die mede voor privédoeleinden worden gebruikt kan de belastingheffing onder omstandigheden zelfs achterwege blijven.

Allereerst kan worden vastgesteld dat het fiscale wettelijke kader in overeenstemming is met het draagkrachtbeginsel voor zover de behaalde voordelen kwalificeren als winst uit onderneming, resultaat uit overige werkzaamheden of inkomen uit eigen woning. De toerekening van de voordelen aan de juiste inkomensbron vindt namelijk in ieder concreet geval plaats aan de hand van de feiten en omstandigheden, waardoor belastingplichtigen die zich in dezelfde economische omstandigheden bevinden in beginsel eenzelfde belastingdruk ervaren. Bovendien worden ongelijke gevallen ook ongelijk behandeld. De verschillende inkomensbestanddelen in box 1 vormen namelijk gezamenlijk het belastbaar inkomen uit werk en woning. De belastingheffing over het inkomen uit werk en woning gaat voorts gepaard met progressie, waarbij het effectieve belastingtarief toeneemt naarmate het inkomen stijgt. Het hiervoor genoemde behoeft evenwel enige nuancering. De afbakening tussen de

¹⁹⁷ Kamerstukken II 2005/2006, 30 375, nr. 2., par. 6.6.1.

¹⁹⁸ Kamerstukken II 2005/2006, 30 375, nr. 2., par. 7.1.

verschillende inkomensbronnen is namelijk niet altijd evident. Hierdoor bestaat het risico dat belastingplichtigen, die zich in vergelijkbare economische omstandigheden bevinden, niet volkomen gelijk worden behandeld. Een dergelijk risico is mijns inziens echter onvermijdelijk wanneer de feiten en omstandigheden van ieder concreet geval bepalend zijn voor de kwalificatie van een voordeel. Het is alsdan namelijk lastig of zelfs onmogelijk om de afbakening volledig te objectiveren, waarbij te allen tijde enige interpretatieruimte blijft bestaan.

De forfaitaire rendementsheffing van box 3 is daarentegen niet in overeenstemming met het draagkrachtbeginsel hetgeen ook wordt bevestigd in de literatuur.¹⁹⁹ Uit paragraaf 3.3.3 volgt weliswaar dat het voordeel uit sparen en beleggen wordt bepaald door de grondslag van sparen en beleggen op te delen in een spaargedeelte (rendementsklasse 1) en een beleggingsgedeelte (rendementsklasse 2), maar beide rendementsklassen worden evengoed vermenigvuldigd met het daarbij behorende forfaitaire rendement. Ingevolge het forfaitaire karakter van de heffing worden de werkelijk behaalde voordelen buiten beschouwing gelaten, waardoor economisch gelijke gevallen niet noodzakelijkerwijs gelijk worden behandeld. Ook de gemiddelde belastingdruk stijgt niet per definitie naarmate het inkomen toeneemt, omdat in box 3 geen rekening wordt gehouden met de draagkracht van een individuele belastingplichtige. Belastingplichtigen worden weliswaar zwaarder belast naarmate het vermogen toeneemt, maar het daadwerkelijk behaalde inkomen wordt buiten beschouwing gelaten.

Verder heeft de introductie van de Wet IB 2001 ter vervanging van de Wet IB 1964 mijns inziens geleid tot een meer evenwichtige en rechtvaardige belastingheffing. De in de Wet IB 2001 opgenomen wijzigingen op het gebied van de exploitatie van roerende en onroerende zaken hebben met name betrekking op de introductie van box 3 en de afbakening daarvan met box 1.²⁰⁰ Ingevolge het forfaitaire karakter van de rendementsheffing van box 3 vallen vermogenswinsten niet langer in de onbelaste sfeer. Ook is het forfaitaire voordeel tamelijk eenvoudig vast te stellen en is de belastinggrondslag versterkt.²⁰¹ Hiermee lijken de specifieke doelstellingen van de wetgever op het eerste gezicht gerealiseerd. Het hiervoor genoemde behoeft evenwel enige nuancering. Wat betreft de versterking en verbreding van de belastinggrondslag zijn de problemen onder de Wet IB 1964 weliswaar verholpen, maar de forfaitaire rendementsheffing van box 3 brengt andere fundamentele problemen met zich mee. Ingevolge het forfaitaire karakter van de heffing wordt namelijk veelal een te hoog of te laag bedrag in de inkomstenbelastingheffing betrokken. Dit komt de evenwichtigheid en rechtvaardigheid van de heffing niet ten goede. Ik deel in dit verband de mening van Van der Geld, dat belastingheffing over werkelijke inkomsten en fictieve inkomsten binnen dezelfde wet in ieder geval niet leidt tot een rechtvaardige heffing.²⁰² Ook op de eenvoud van het belastingstelsel valt nog het een en ander af te dingen. De afbakening tussen box 1 en box 3 door de open norm 'normaal actief vermogensbeheer' heeft namelijk niet de helderheid verschaft die met de introductie van de huidige Wet IB 2001 werd beoogd. Ook draagt de open norm inzake roerende zaken die voor persoonlijke

¹⁹⁹ Zie o.a. Dijck, J.E.A.M. van, Vermogensrendementsheffing, WFR 1999/705, Dusarduijn, S.M.H. en Gribnau, J.L.M., 'Vermogensrendementsheffing, vijf jaar later: wetenschappelijke evaluatie Wet IB 2001', in: Vijf jaar Wet IB 2001, Deventer: Kluwer 2006, p. 533 en Dool, R.P. van den, Belastingheffing over kapitaalinkomen bij natuurlijke personen, Rotterdam: Erasmus Universiteit 2009, p. 60.

²⁰⁰ Geld, J.A.G. van der, 'De evaluatie van de Wet IB 2001: box 3', WFR 2006/302.

²⁰¹ Kamerstukken II 2005/2006, 30 375, nr. 2., par. 2.1.3.

²⁰² Geld, J.A.G. van der, 'De evaluatie van de Wet IB 2001: box 3', WFR 2006/302.

doeleinden worden gebruikt doch hoofdzakelijk als belegging niet bij aan een eenvoudig belastingstelsel. Bij de toetsing op eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid wordt hier nader op ingegaan.

Specifiek ten aanzien van inkomen uit de platformeconomie kan worden vastgesteld dat de toerekening van behaalde voordelen aan de juiste inkomensbron in ieder concreet geval plaatsvindt aan de hand van de feiten en omstandigheden. Hierdoor ervaren belastingplichtigen die zich in dezelfde economische omstandigheden bevinden in beginsel eenzelfde belastingdruk. Ingevolge de onduidelijkheid omtrent de afbakening tussen de verschillende inkomensbronnen, bestaat evenwel het risico dat belastingplichtigen toch niet gelijk worden behandeld. Alhoewel op de huidige Wet IB 2001 nog het een en ander valt af te dingen wat betreft de doelstellingen die de wetgever voor ogen had, kan het huidige fiscale wettelijke kader mijns inziens doeltreffend worden geacht op het gebied van de belastingheffing over voordelen behaald met de exploitatie van roerende en onroerende zaken. De introductie van de huidige Wet IB 2001 heeft ten opzichte van de Wet IB 1964 namelijk geresulteerd in een meer evenwichtige en rechtvaardige belastingheffing. Het verdient in mijn optiek evenwel de voorkeur om de vermogensrendementsheffing van box 3 in overeenstemming te brengen met het draagkrachtbeginsel. Het forfaitaire karakter van de rendementsheffing van box 3 komt de evenwichtigheid en rechtvaardigheid van de huidige Wet IB 2001 namelijk niet ten goede. Gelet op de specifieke doelstellingen die ten grondslag liggen aan de invoering van de huidige Wet IB 2001, kan het huidige fiscale wettelijke kader weliswaar doeltreffend worden geacht, maar dit heeft mijns inziens niet te gelden voor een inkomstenbelasting die is gebaseerd op het draagkrachtbeginsel. De wetgever heeft daarbij immers gekozen voor inkomen als maatstaf van draagkracht. Een veel logischer ijkpunt voor een nieuw systeem van belastingheffing over vermogensinkomsten is dan een systeem dat is gebaseerd op het uitgangspunt dat ten grondslag ligt aan de inkomstenbelasting als geheel, te weten het draagkrachtbeginsel.

4.2.3 Platformarbeid

In deze paragraaf wordt het huidige fiscale wettelijke kader getoetst op doeltreffendheid ten aanzien van de belastingheffing over voordelen die worden behaald met dienstverlening via digitale platforms. Uit hoofdstuk 3 volgt dat de behaalde voordelen kunnen kwalificeren als winst uit onderneming, loon uit dienstbetrekking of resultaat uit overige werkzaamheden. De toerekening aan de juiste inkomensbron dient per geval aan de hand van de feiten en omstandigheden te worden beoordeeld.

Voor de toetsing van het fiscale wettelijke kader op doeltreffendheid wordt wederom eerst teruggesproken naar de rechtsgrond die ten grondslag ligt aan de inkomstenbelasting als geheel, te weten het draagkrachtbeginsel. De toerekening van de voordelen aan de juiste inkomensbron vindt evenals bij onroerende en roerende zaken in ieder concreet geval plaats aan de hand van de feiten en omstandigheden. Belastingplichtigen die zich in dezelfde economische omstandigheden bevinden, ervaren alsdan in principe eenzelfde belastingdruk. Bovendien worden ongelijke gevallen ook ongelijk behandeld. Zoals eerder benoemd, vormen de verschillende inkomstenbestanddelen in box 1 gezamenlijk het belastbaar inkomen uit werk en woning. De belastingheffing gaat in dit verband gepaard met progressie, waarbij de gemiddelde belastingdruk toeneemt naarmate het verzamelinkomen stijgt. Het huidige fiscale wettelijke kader ten aanzien de belastingheffing over platformarbeid is aldus in overeenstemming met het draagkrachtbeginsel. Het hiervoor genoemde behoeft evenwel enige nuancering. De afbakening tussen de verschillende inkomensbronnen in box 1

is namelijk niet altijd evident. Hierdoor bestaat het risico dat belastingplichtigen die zich in vergelijkbare economische omstandigheden bevinden niet volkomen gelijk worden behandeld. De opkomst van de platformeconomie heeft bovendien geresulteerd in een toename van het aantal belastingplichtigen dat met dergelijke afbakeningsproblematiek wordt geconfronteerd.

Uit paragraaf 4.2.1 volgt verder dat het ondernemersbegrip met de introductie van de huidige wet IB 2001 is beperkt, om zo te bewerkstelligen dat beleggers die winst uit onderneming genieten, niet langer als ondernemer kwalificeren. Ook is het resultaat uit overige werkzaamheden geïntroduceerd ten aanzien inkomen uit arbeid dat niet als winst uit onderneming of loon uit dienstbetrekking kan worden aangemerkt. De belangrijkste wijziging en tevens doelstelling ten opzichte van het oude regime is dat met het resultaat uit overige werkzaamheden aansluiting is gezocht bij het winstregime. De specifieke doelstellingen die ten grondslag liggen aan deze wijzigingen zijn gerealiseerd.²⁰³

Voorgaande resulteert mijns inziens in de conclusie dat het huidige fiscale wettelijke kader doeltreffend kan worden geacht op het gebied van de belastingheffing over voordelen die worden behaald met dienstverlening via digitale platforms. De introductie van de huidige Wet IB 2001 heeft ten opzichte van de Wet IB 1964 geresulteerd in een meer evenwichtige en rechtvaardige belastingheffing. Ook de meer specifieke doelstellingen ten aanzien van het ondernemersbegrip en het resultaat uit overige werkzaamheden zijn gerealiseerd. Bovendien is het huidige fiscale wettelijke kader in overeenstemming met het draagkrachtbeginsel, welk beginsel ten grondslag ligt aan de inkomstenbelasting in zijn geheel.

4.2.4 Deelconclusie

Alhoewel op de huidige Wet IB 2001 nog het een en ander valt af te dingen wat betreft de doelstellingen die de wetgever voor ogen had, heeft de introductie van de huidige Wet IB 2001 ten opzichte van de Wet IB 1964 geresulteerd in een meer evenwichtige en rechtvaardige belastingheffing. Het huidige fiscale wettelijke kader kan aldus doeltreffend worden geacht ten aanzien van de belastingheffing over inkomen uit de platformeconomie. Deze conclusie gaat evenwel niet op voor een inkomstenbelasting die in zijn geheel is gebaseerd op het draagkrachtbeginsel. De forfaitaire rendementsheffing van box 3 is namelijk niet in overeenstemming met het draagkrachtbeginsel. Het fiscale wettelijke kader van box 1 is overigens wel in overeenstemming met het draagkrachtbeginsel. De toerekening van de behaalde voordelen aan de juiste inkomensbron vindt in ieder concreet geval plaats aan de hand van de feiten en omstandigheden. Hierdoor ervaren belastingplichtigen die zich in dezelfde economische omstandigheden in beginsel eenzelfde belastingdruk.

4.3 Doelmatigheid

4.3.1 Algemeen

Het is van belang dat het met de regelgeving beoogde doel wordt bereikt, maar voorkomen moet worden dat dit op een inefficiënte wijze geschiedt. Het is dan ook noodzakelijk dat wetgeving aan het kwaliteitsvereiste van doelmatigheid (efficiëntie) wordt getoetst. Wetgeving kan als doelmatig of efficiënt worden beschouwd wanneer met de beschikbare middelen tegen zo laag mogelijke kosten een zo groot mogelijk effect wordt bereikt. Meer specifiek wordt getoetst of een niet te ongunstige

²⁰³ Kamerstukken II 2005/2006, 30 375, nr. 2., par. 6.6.1.

verhouding bestaat tussen de baten en lasten die voortvloeien uit de werking van de wet.²⁰⁴ Aangezien geen kwantitatieve gegevens beschikbaar zijn over de financiële baten en lasten van het huidige fiscale wettelijke kader, berust toetsing op efficiëntie in dit verband op een kwalitatieve afweging van de maatschappelijke baten en lasten van het huidige fiscale wettelijke kader ten aanzien van de belastingheffing over inkomsten uit de platformeconomie. Meer specifiek wordt getoetst of het huidige fiscale wettelijke kader ten aanzien van de belastingheffing over inkomsten uit de platformeconomie geschikt is om de vastgestelde doelstellingen te bereiken.

Om iets te kunnen zeggen over de doelmatigheid van het huidige fiscale wettelijke kader moet de doeltreffendheid al zijn onderzocht. Regelgeving die niet doeltreffend is, is namelijk per definitie ook niet doelmatig.²⁰⁵ Nu de toetsing aan doeltreffend heeft geleid tot de conclusie dat het vastgestelde beleidsdoel wordt bereikt, is het nog de vraag of de lasten in verhouding staan tot de baten.

4.3.2 Delen van roerende en onroerende zaken

In deze paragraaf wordt het huidige fiscale wettelijke kader getoetst op doelmatigheid ten aanzien van de belastingheffing over voordelen die worden behaald met de exploitatie van roerende en onroerende zaken in de platformeconomie. Zoals eerder vermeld, is de kwalificatie van de behaalde voordelen in ieder concreet geval afhankelijk van de feiten en omstandigheden. De afbakening tussen de verschillende inkomensbronnen is hierbij niet altijd evident. Dit heeft onder meer te gelden voor de afbakening tussen box 1 en box 3 door de open norm 'normaal actief vermogensbeheer'. Bij een open norm gebruikt de wetgever geen gedetailleerde definitie, maar wordt ruimte geboden om de invulling van het begrip over te laten aan de rechter.²⁰⁶ Uit paragraaf 3.4.2 volgt dat het in de praktijk geen eenvoudige opgave blijkt om op een objectieve wijze vast te stellen wat als normaal vermogensbeheer moet worden beschouwd en wat normaal vermogensbeheer te boven gaat. Ook de afbakening tussen de verschillende inkomensbronnen in box 1 is niet altijd duidelijk. Meer specifiek gaat het hierbij om de afbakening tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden. Het blijkt in de praktijk namelijk geen eenvoudige opgave om op een objectieve wijze vast te stellen of een belastingplichtige al dan niet streeft naar continuïteit. De open norm in box 3 ten aanzien van roerende zaken die voor persoonlijke doeleinden worden gebruikt doch hoofdzakelijk als belegging dienen leidt evenmin tot een eenduidige uitkomst.

De hiervoor genoemde afbakeningsproblematiek is overigens niet zo zeer een probleem van de platformeconomie, maar eerder van het huidige fiscale wettelijke kader in het algemeen. Desalniettemin heeft de opkomst van digitale platforms geresulteerd in een sterke toename van het aantal belastingplichtigen dat met complexe afbakeningsproblematiek wordt geconfronteerd. Ten aanzien van de behaalde inkomsten met de verhuur via Airbnb bestaan bijvoorbeeld al vier mogelijke inkomenskwalificaties, waarvan de afbakening zeker niet altijd evident is. Over het algemeen draagt dergelijke complexe regelgeving niet bij aan een doelmatige belastingheffing. Vanuit een uitvoeringstechnisch oogpunt moet alsdan per individuele belastingplichtige maatwerk worden toegepast, maar ook vanuit het oogpunt van de belastingplichtige kan onduidelijkheid ontstaan over de kwalificatie van een voordeel. De lasten die voortvloeien uit de werking van de wetgeving wegen

²⁰⁴ Vermeend, W., Instrumentalisering van het belastingrecht, WFR 1996/209.

²⁰⁵ Rijksoverheid, Het meten van doelmatigheid, RPE toelichting op artikel 2 eerste lid.

²⁰⁶ Rozendal, A., Vastgoedexploitatie in de inkomstenbelasting, NTFR 2015/3.

dan niet op tegen het behalen van het beleidsdoel.²⁰⁷ Het huidige fiscale wettelijke kader is aldus niet doelmatig ten aanzien van de belastingheffing over voordelen die worden behaald met de exploitatie van roerende en onroerende zaken in de platformeconomie.

Verder dient ten aanzien van de forfaitaire rendementsheffing van box 3 te worden opgemerkt dat forfaits over het algemeen leiden tot minder regelgeving, waardoor wordt bijgedragen aan een doelmatige belastingheffing. Zoals blijkt uit paragraaf 4.2 verdient belastingheffing over daadwerkelijk genoten inkomsten in principe de voorkeur bij een inkomstenbelasting die is gebaseerd op het draagkrachtbeginsel. Desalniettemin is algemeen aanvaard dat vanwege uitvoeringsaspecten wordt gewerkt met forfaits.²⁰⁸ De afwijking tussen het bedrag van het forfait en de werkelijkheid mag evenwel niet te groot zijn.²⁰⁹ Bediscussieerd kan worden of de forfaitaire rendementsheffing van box 3 ten aanzien van de belastingheffing over inkomen uit de platformeconomie al dan niet te veel afwijkt van het daadwerkelijk genoten voordeel. Hierbij moet evenwel in acht worden genomen dat tussen de kwaliteitsvereisten van doeltreffend en doelmatigheid immer een spanning bestaat, waarbij steeds moet worden gezocht naar het juiste evenwicht.

4.3.3 Platformarbeid

In deze paragraaf wordt het huidige fiscale wettelijke kader getoetst op doelmatigheid ten aanzien van de belastingheffing over voordelen die worden behaald met dienstverlening via digitale platforms. De kwalificatie van de met platformarbeid behaalde voordelen is in ieder concreet geval afhankelijk van de feiten en omstandigheden, waarbij de afbakening tussen de verschillende inkomensbronnen niet altijd duidelijk is. Dit heeft met name te gelden voor de afbakening tussen winst uit onderneming en loon uit dienstbetrekking. Uit paragraaf 3.6 volgt dat het in de praktijk geen eenvoudige opgave blijkt om op een objectieve wijze vast te stellen of een dienstbetrekking al dan niet aanwezig kan worden geacht. Dit blijkt onder meer uit de twee Deliveroo zaken met een tegengestelde uitkomst onder vergelijkbare omstandigheden. Ook de afbakening tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden is niet altijd evident. Hierbij gaat het met name om de vraag onder welke omstandigheden kan worden geconcludeerd dat een belastingplichtige ten aanzien van zijn werkzaamheden streeft naar continuïteit.

De hiervoor genoemde afbakeningsproblematiek is evenals bij roerende en onroerende zaken niet zo zeer een probleem van de platformeconomie, maar eerder van het huidige fiscale wettelijke kader in het algemeen. Desalniettemin heeft de vraag naar flexibele arbeid en de opkomst van online platforms als nieuwe manier van het faciliteren van die arbeid het onderscheid tussen zelfstandigen en werknemers doen vervagen. De arbeidsrelatie tussen het platform en de platformwerker vertoont namelijk veelal kenmerken van zowel een overeenkomst van opdracht als van een arbeidsovereenkomst. Bovendien heeft de opkomst van digitale platforms geresulteerd in een toename van het aantal belastingplichtigen dat met de hiervoor genoemde afbakeningsproblematiek wordt geconfronteerd. Ingevolge de complexiteit van de regelgeving moet vanuit een uitvoeringstechnisch oogpunt maatwerk per individuele belastingplichtige worden toegepast. Ook vanuit het oogpunt van de belastingplichtige kan onduidelijkheid ontstaan over de kwalificatie van een

²⁰⁷ Pieterse, L.J.A., Ficties en forfaits in het belastingrecht, WFR 2014/1409.

²⁰⁸ Essers, P.H.J., De boxenstructuur van de Wet inkomstenbelasting 2001, WFR 1999/1463.

²⁰⁹ Pieterse, L.J.A., Ficties en forfaits in het belastingrecht, WFR 2014/1409.

voordeel. Meer specifiek ontstaat in dit verband onzekerheid over de kwalificatie van een arbeidsrelatie. De lasten die voortvloeien uit de werking van de wetgeving wegen dan niet op tegen het behalen van het beleidsdoel.²¹⁰ Het huidige fiscale wettelijke kader is aldus niet doelmatig ten aanzien van de belastingheffing over voordelen die worden behaald met dienstverlening via digitale platforms.

4.3.4 Deelconclusie

Het huidige fiscale wettelijke kader kan niet doelmatig worden geacht ten aanzien van de belastingheffing over inkomen uit de platformeconomie. De opkomst van digitale platforms heeft geresulteerd in een toename van het aantal belastingplichtigen dat met complexe afbakeningsproblematiek wordt geconfronteerd. Ingevolge de complexiteit van de regelgeving moet vanuit een uitvoeringstechnisch oogpunt maatwerk per individuele belastingplichtige worden toegepast, maar ook vanuit het oogpunt van de belastingplichtige kan onduidelijkheid ontstaan over de kwalificatie van een voordeel.

4.4 Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid

4.4.1 Algemeen

Bezien vanuit rechtszekerheid is het buitengewoon belangrijk dat wetten eenvoudig, duidelijk en toegankelijk zijn voor degenen die met de regels worden geconfronteerd. De bedoeling van de wetgever moet dan ook inzichtelijk zijn voor belastingplichtigen enerzijds en belastingdienst en rechter anderzijds, zodat zij duidelijk voor ogen hebben wat zij zelf mogen of moeten doen of nalaten. In de Nota Zicht op Wetgeving wordt dan ook aangegeven dat eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid uiterst belangrijke kwaliteitseisen zijn van adequate wetgeving.²¹¹ Het huidige fiscale wettelijke kader ten aanzien van de belastingheffing over inkomsten uit de platformeconomie wordt in dit verband allereerst beoordeeld op complexiteit voor belastingplichtigen, waarbij wordt onderzocht in hoeverre de fiscale verplichtingen voor belastingplichtigen duidelijk zijn. Daarnaast wordt onderzocht in hoeverre het huidige fiscale wettelijke kader bijdraagt aan een efficiënte en vlotte uitvoering van de processen van aangiften en aanslagen vanuit het oogpunt van de belastingdienst. Onduidelijke wetgeving kan namelijk leiden tot controleproblematiek bij de belastingdienst.

Overigens dient te worden opgemerkt dat ingewikkelde en ondoorzichtige wetgeving niet geheel is te vermijden voor zover zij wordt veroorzaakt door de ingewikkeldheid van de materie. Desalniettemin moet worden voorkomen dat wordt gestreefd naar uiterste rechtvaardigheid in alle situaties en voor alle gevallen, aangezien dit veelal leidt tot zeer verfijnde regelgeving. Dergelijke verfijnde regelgeving leidt doorgaans tot controleproblematiek, waardoor het met de wet beoogde resultaat niet of niet op een efficiënte wijze wordt bereikt. Bovendien komt dit de rechtszekerheid niet ten goede.²¹²

4.4.2 Delen van roerende en onroerende zaken

In deze paragraaf wordt het huidige fiscale wettelijke kader getoetst op eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid ten aanzien van de belastingheffing over voordelen die worden behaald met de exploitatie van roerende en onroerende zaken in de platformeconomie. Zoals eerder benoemd, is de

²¹⁰ Pieterse, L.J.A., Ficties en forfaits in het belastingrecht, WFR 2014/1409.

²¹¹ Kamerstukken II, 1990/91, 22 008, nr. 2, p. 30, par. 2.2.7.

²¹² Kamerstukken II, 1990/91, 22 008, nr. 2, p. 30, par. 2.2.7.

kwalificatie van de behaalde voordelen in ieder concreet geval afhankelijk van de feiten en omstandigheden. Omdat gebruik wordt gemaakt van open normen, is de afbakening tussen de verschillende inkomensbronnen niet altijd evident. Het gaat in dit verband om verfijnde regelgeving, waarbij wordt gestreefd naar uiterste rechtvaardigheid in alle situaties voor alle gevallen. Dergelijke verfijnde regelgeving leidt enerzijds tot controleproblematiek bij de belastingdienst, aangezien alsdan per individuele belastingplichtige maatwerk moet worden toegepast. Anderzijds is het voor belastingplichtigen niet inzichtelijk wat zij mogen of moeten doen of nalaten. Dit komt de rechtszekerheid niet ten goede. De opkomst van digitale platforms heeft geresulteerd in een toename van het aantal belastingplichtigen dat met de hiervoor genoemde verfijnde regelgeving wordt geconfronteerd. Ten aanzien van de behaalde inkomsten met de verhuur via Airbnb bestaan bijvoorbeeld al vier mogelijke inkomens kwalificaties, waarvan de afbakening zeker niet altijd evident is. Op de website van de belastingdienst worden weliswaar handvaten geboden om te bepalen hoe het delen van roerende en onroerende zaken in de belastingheffing moet worden betrokken, maar het bestuderen van deze informatie leidt niettemin tot de conclusie dat de belastingheffing afhankelijk is van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval.²¹³ Naar mijn mening is het huidige fiscale wettelijke kader dan ook niet eenvoudig, duidelijk en toegankelijk ten aanzien van de belastingheffing over voordelen die worden behaald met de exploitatie van roerende en onroerende zaken in de platformeconomie.

4.4.3 Platformarbeid

In deze paragraaf wordt het huidige fiscale wettelijke kader getoetst op eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid ten aanzien van de belastingheffing over voordelen die worden behaald met dienstverlening via digitale platforms. Zoals eerder benoemd, is de kwalificatie van de met platformarbeid behaalde voordelen in ieder concreet geval afhankelijk van de feiten en omstandigheden, waarbij de afbakening tussen de verschillende inkomensbronnen niet altijd duidelijk is. Deze onduidelijkheid is met name gelegen in de afbakening tussen winst uit onderneming en loon uit dienstbetrekking. De vraag naar flexibele arbeid en de opkomst van online platforms als nieuwe manier van het faciliteren van die arbeid hebben het onderscheid tussen zelfstandigen en werknemers doen vervagen. De arbeidsrelatie tussen het platform en de platformwerker vertoont namelijk veelal kenmerken van zowel een overeenkomst van opdracht als van een arbeidsovereenkomst. Dergelijke onduidelijke regelgeving leidt tot controleproblematiek bij de belastingdienst. Anderzijds is het voor belastingplichtigen niet inzichtelijk wat zij mogen of moeten doen of nalaten. Dit komt de rechtszekerheid niet ten goede. Naar mijn mening is het huidige fiscale wettelijke kader dan ook niet eenvoudig, duidelijk en toegankelijk ten aanzien van de belastingheffing over voordelen die worden behaald met dienstverlening via digitale platforms.

4.4.4 Deelconclusie

Het huidige fiscale wettelijke kader kan niet eenvoudig, duidelijke en toegankelijk worden geacht ten aanzien van de belastingheffing over inkomen uit de platformeconomie. Omdat gebruik wordt gemaakt van open normen, is de afbakening tussen de verschillende inkomensbronnen niet altijd evident. Het gaat in dit verband om verfijnde regelgeving, waarbij wordt gestreefd naar uiterste rechtvaardigheid in alle situaties voor alle gevallen. Bovendien heeft de opkomst van digitale platforms geresulteerd in een toename van het aantal belastingplichtigen dat met deze verfijnde regelgeving

²¹³ Belastingdienst, Internet en deeleconomie: 'ik verhuur mijn huis'.

wordt geconfronteerd. Dergelijke verfijnde regelgeving leidt enerzijds tot controleproblematiek bij de belastingdienst, aangezien alsdan per individuele belastingplichtige maatwerk moet worden toegepast. Anderzijds is het voor belastingplichtigen niet inzichtelijk wat zij mogen of moeten doen of nalaten. Dit komt de rechtszekerheid niet ten goede.

4.5 Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid

4.5.1 Algemeen

Wetten die niet of onvoldoende uitvoerbaar of handhaafbaar zijn kunnen tot een zogenoemde dode letter ontaarden. Dit is op zowel beleidsmatige als op rechtsstatelijke gronden onaanvaardbaar. Handhaafbaarheid van wetgeving berust op de mogelijkheid om eerbiediging van wettelijke bepalingen te forceren, zowel met juridische reacties op niet-naleving, als met het treffen van feitelijke maatregelen. Belangrijke factoren hierbij zijn de capaciteit en deskundigheid van het uitvoerend apparaat en de samenwerking tussen uitvoerende organisaties. Ook moet niet uit het oog worden verloren dat er naast een passend stelsel van sanctionering ook tal van andere mogelijkheden zijn om de naleving van wettelijke regels te bevorderen. Hierbij valt te denken aan een deugdelijke voorlichting over de geldende regels.²¹⁴

Om iets te kunnen zeggen over de uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid van het huidige fiscale wettelijke kader wordt allereerst ingegaan op de formeelrechtelijke aspecten van de inkomstenbelastingheffing, zoals de heffingssystematiek en mogelijkheden tot informatie-inwinning. De heffing van inkomstenbelasting geschiedt bij wege van aanslag, waarbij een grote rol is weggelegd voor de inspecteur. Op de eerste plaats dient de inspecteur de belastingplichtige die naar zijn mening vermoedelijk belastingplichtig is uit te nodigen tot het doen van aangifte.²¹⁵ Pas nadat de belastingplichtige door de inspecteur is uitgenodigd, ontstaat voor hem de verplichting tot het doen van een aangifte.²¹⁶ De belastingplichtige die boven de aanslaggrens uitkomt moet evenwel uit eigen beweging om uitreiking van een aangiftebiljet verzoeken, indien de inspecteur hem niet heeft uitgenodigd.²¹⁷ Wanneer de belastingplichtige dit nalaat kan de inspecteur aan hem een bestuurlijke boete opleggen.²¹⁸ Indien de belastingplichtige de aangifte niet of niet tijdig heeft gedaan vormt dit een verzuim ter zake waarvan de inspecteur een bestuurlijke boete kan opleggen.²¹⁹ Ook kan de inspecteur een bestuurlijke boete opleggen indien het aan opzet van de belastingplichtige is te wijten dat de aangifte niet dan wel onjuist of onvolledig is gedaan.²²⁰ Verder treedt omkering van de bewijslast in, indien de belastingplichtige de vereiste aangifte niet heeft gedaan. Omkering van de bewijslast houdt in dat een bezwaar of beroep wordt afgewezen, tenzij de belastingplichtige bewijst dat en in hoeverre de belastingaanslag onjuist is.²²¹ Indien de aangifte na de inlevertermijn is gedaan, maar nog voordat de aanslag is vastgesteld, levert dit evenwel geen grond voor omkering van de bewijslast op.²²² Voorts dient de inspecteur de omvang van de belastingschuld vast te stellen aan de

²¹⁴ Kamerstukken II, 1990/91, 22 008, nr. 2, p. 27-28, par. 2.2.5.

²¹⁵ Artikel 6 lid 1 AWR.

²¹⁶ Artikel 8 lid 1 AWR.

²¹⁷ Artikel 6 lid 3 AWR.

²¹⁸ Artikel 67ca AWR.

²¹⁹ Artikel 67a AWR.

²²⁰ Artikel 67d AWR.

²²¹ Roij, W.a.P. van, *Cursus belastingrecht* FBR.6.7.9 Omkering van de bewijslast.

²²² HR 23 december 1959, nr. 14 099, BNB 1960/26.

hand van de door de belastingplichtige ingediende aangifte. In de wet is uitdrukkelijk bepaald dat hij bij het opleggen van de aanslag van de ingediende aangifte mag afwijken.²²³ Ook mag de inspecteur de belastingplichtige verzoeken om aanvullende informatie. Een ieder is namelijk verplicht om op het verzoek van de inspecteur informatie te verstrekken die van belang kan zijn voor de belastingheffing.²²⁴ Wanneer niet aan deze informatieverplichting wordt voldaan kan de inspecteur een informatiebeschikking vaststellen. Zodra deze beschikking onherroepelijk vast komt te staan treedt omkering en verzwaring van de bewijslast in.²²⁵ Indien het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten dat de aanslag tot een te laag bedrag is vastgesteld of anderszins te weinig belasting is geheven, vormt dit een vergrijp waarvoor de inspecteur een bestuurlijke boete kan opleggen.²²⁶

4.5.2 Delen van roerende en onroerende zaken

In deze paragraaf wordt het huidige fiscale wettelijke kader getoetst op uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid ten aanzien van de belastingheffing over voordelen die worden behaald met de exploitatie van roerende en onroerende zaken in de platformeconomie. Wat betreft het onderhavige toetsingscriterium dient allereerst te worden beoordeeld of de regelgeving omtrent de belastingheffing ten aanzien van de exploitatie van roerende en onroerende zaken überhaupt uitvoerbaar en handhaafbaar is. Dit is mijns inziens het geval. Belastingplichtigen die voordelen behalen met de exploitatie van roerende en onroerende zaken zijn namelijk in principe gehouden tot het doen van een aangifte inkomstenbelasting, waarin alle behaalde inkomsten naar behoren moeten worden verantwoord. De inspecteur kan voorts verzoeken om aanvullende informatie om te beoordelen of de belastingplichtige de behaalde voordelen op een juiste wijze in zijn aangifte heeft verantwoord alvorens hij overgaat tot het opleggen van een aanslag. De inspecteur heeft daarnaast verschillende mogelijkheden om naleving van de regelgeving af te dwingen, waaronder het vaststellen van een informatiebeschikking en de mogelijkheid tot het opleggen van een bestuurlijke boete. De regelgeving oogt daarmee theoretisch bezien uitvoerbaar en handhaafbaar.

Het is evenwel van belang dat de kosten voor het bestuurlijk en justitieel apparaat zo beperkt mogelijk blijven. Hier schiet het huidige wettelijke kader mijns inziens in te kort. Het blijkt in de praktijk namelijk geen eenvoudige opgave om op een objectieve wijze vast te stellen aan welke inkomensbron de voordelen die worden behaald met de exploitatie van roerende en onroerende zaken moeten worden toegerekend. Dit werkt enerzijds in de hand dat belastingplichtigen de behaalde voordelen niet of onjuist in hun aangifte verantwoorden. De belastingdienst voorziet weliswaar in een voorlichting over de geldende regels op zijn website, maar het bestuderen van deze informatie leidt niettemin tot de conclusie dat de toerekening aan een inkomensbron afhankelijk is van de specifieke feiten en omstandigheden van het geval. Anderzijds leidt complexe regelgeving tot controleproblematiek voor het uitvoerend apparaat, omdat maatwerk per individuele belastingplichtige moet worden toegepast. Gelet op de capaciteit van het uitvoerend apparaat is dergelijk maatwerk evenwel niet mogelijk, waardoor aangiftes veelal ongecontroleerd zullen worden gevolgd bij het opleggen van de aanslag. De regelgeving is in die zin dus ook gevoelig voor niet-naleving.

²²³ Artikel 11 lid 2 AWR.

²²⁴ Artikel 47 lid 1 AWR.

²²⁵ Artikel 52a AWR.

²²⁶ Artikel 67^e AWR.

De opkomst van digitale platforms heeft geresulteerd in een toename van het aantal belastingplichtigen dat wordt geconfronteerd met complexe afbakeningsproblematiek, welke wordt geregeerd door open normen. De belastingdienst heeft bovendien geen zicht op de inkomsten die worden behaald via digitale platforms, waardoor het huidige fiscale wettelijke kader ook gevoelig is voor niet-naleving. Meer specifiek bestaat het risico dat belastingplichtigen hun behaalde inkomsten al dan niet bewust weglaten in hun aangifte inkomstenbelasting. Voorkomen moet worden dat de onduidelijkheden in de regelgeving worden gebruikt om de regels te ontwijken. Ook de Europese Commissie bevestigt dat het niet-naleven van de huidige fiscale wet- en regelgeving als één van de uitdagingen van de platformeconomie wordt gezien.²²⁷ Naar mijn mening is het huidige fiscale wettelijke kader dan ook niet (voldoende) uitvoerbaar en handhaafbaar ten aanzien van de belastingheffing over voordelen die worden behaald met de exploitatie van roerende en onroerende zaken in de platformeconomie.

4.5.3 Platformarbeid

In deze paragraaf wordt het huidige fiscale wettelijke kader getoetst op uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid ten aanzien van de belastingheffing over voordelen die worden behaald met dienstverlening via digitale platforms. Wat betreft het onderhavige toetsingscriterium dient allereerst te worden beoordeeld of de regelgeving omtrent de belastingheffing ten aanzien dienstverlening via digitale platforms überhaupt uitvoerbaar en handhaafbaar is. Dit is mijns inziens het geval. Partijen dienen namelijk bij het sluiten van een overeenkomst na te gaan of hun arbeidsrelatie al dan niet als een dienstbetrekking kwalificeert. Hierbij wordt hetgeen partijen voor ogen hadden bij het aangaan van de overeenkomst als uitgangspunt genomen. Doorslaggevend is echter hoe feitelijk invulling aan de overeenkomst wordt gegeven. De inspecteur kan verzoeken om aanvullende informatie om te controleren of het ingenomen standpunt ten aanzien van de kwalificatie van de arbeidsrelatie juist is. Naar aanleiding van een controle kan hij overgaan tot het opleggen van een naheffingsaanslag en een bestuurlijke boete. Belastingplichtigen die voordelen behalen met de dienstverlening via digitale platforms zijn daarnaast gehouden tot het doen van een aangifte inkomstenbelasting, waarin alle behaalde inkomsten naar behoren worden verantwoord. De inspecteur kan naar aanleiding van die aangifte verzoeken om aanvullende informatie om te beoordelen of de belastingplichtige de behaalde voordelen op een juiste wijze in zijn aangifte heeft verantwoord alvorens hij overgaat tot het opleggen van een aanslag. De inspecteur heeft daarnaast verschillende mogelijkheden om naleving van de regelgeving af te dwingen, waaronder het vaststellen van een informatiebeschikking en de mogelijkheid tot het opleggen van een bestuurlijke boete. De regelgeving oogt daarmee theoretisch gezien uitvoerbaar en handhaafbaar.

Het is evenwel van belang dat de kosten voor het bestuurlijk en justitieel apparaat zo beperkt mogelijk blijven. Hier schiet het huidige wettelijke kader mijns inziens in te kort. Het blijkt in de praktijk namelijk geen eenvoudige opgave om op een objectieve wijze vast te stellen of een dienstbetrekking al dan niet aanwezig kan worden geacht. De afbakening tussen de verschillende inkomensbronnen is aldus niet evident. Dit werkt enerzijds in de hand dat belastingplichtigen de behaalde voordelen niet of onjuist in hun aangifte verantwoorden. Anderzijds leidt dit tot controleproblematiek voor het uitvoerend apparaat omdat maatwerk per individuele belastingplichtige moet worden toegepast. De belastingdienst heeft wat betreft controles zelfs aangegeven dat de wet deregulering beoordeling

²²⁷ Mededeling Europese Commissie, Een Europese agenda voor de deeleconomie, 2 juni 2016, p.2.

arbeidsrelatie (hierna: wet DBA) tot 1 januari 2021 niet wordt gehandhaafd, tenzij sprake is van een situatie van evidente schijnzelfstandigheid.²²⁸ De regelgeving is in die zin dus ook gevoelig voor niet-naleving. Schijnzelfstandigheid houdt in dat een arbeidsverhouding die veel weg heeft van een dienstbetrekking door middel van een overeenkomst van opdracht zodanig wordt vormgegeven dat contractueel geen sprake is van een arbeidsovereenkomst.

Alhoewel deze afbakeningsproblematiek niet is ontstaan door de opkomst van de platformeconomie, heeft de vraag naar flexibele arbeid en de opkomst van online platforms als nieuwe manier van het faciliteren van die arbeid het onderscheid tussen zelfstandigen en werknemers doen vervagen. De arbeidsrelatie tussen het platform en de platformwerker vertoont namelijk veelal kenmerken van zowel een overeenkomst van opdracht als van een arbeidsovereenkomst. Hierdoor bestaat het risico dat onduidelijkheden omtrent de uitleg van de regelgeving worden gebruikt om de arbeidsrechtelijke regels te ontwijken. Meer specifiek kan deze onduidelijkheid bijvoorbeeld worden gebruikt om een arbeidsrelatie die veel weg heeft van een dienstbetrekking door middel van een overeenkomst van opdracht zodanig vorm te geven dat contractueel geen sprake is van een arbeidsovereenkomst. Gelet op de hiervoor genoemde handhavingsproblematiek van de wet DBA, worden hierop dus ook geen adequate controles uitgeoefend. Naar mijn mening is het huidige fiscale wettelijke kader dan ook niet uitvoerbaar en handhaafbaar ten aanzien van de belastingheffing over voordelen die worden behaald met dienstverlening via digitale platforms.

4.5.4 Deelconclusie

Het huidige fiscale wettelijke kader kan niet uitvoerbaar en handhaafbaar worden geacht ten aanzien van de belastingheffing over inkomen uit de platformeconomie. De opkomst van digitale platforms heeft geresulteerd in een toename van het aantal belastingplichtigen dat wordt geconfronteerd met complexe afbakeningsproblematiek welke wordt geregeerd door open normen. De belastingdienst heeft evenwel geen zicht op de inkomsten die worden behaald via digitale platforms. Het huidige fiscale wettelijke kader is daarmee gevoelig voor niet-naleving in die zin dat belastingplichtigen hun behaalde inkomsten al dan niet bewust weglaten of onjuist opnemen in hun aangifte inkomstenbelasting. Bovendien is de capaciteit van het uitvoerend apparaat onvoldoende om het hiertoe benodigde maatwerk per individuele belastingplichtige toe te passen en naleving af te dwingen.

²²⁸ Belastingdienst, Wet DBA: Controle door de Belastingdienst: ‘wanneer leggen wij boetes of naheffingen op?’.

4.6 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is onderzocht of het huidige Nederlandse wettelijke fiscale kader toereikend is om inkomen uit de platformeconomie adequaat in de belastingheffing te betrekken. Het in hoofdstuk 3 uitgewerkte wettelijke fiscale kader is hierbij als uitgangspunt genomen ter beantwoording van de volgende deelvraag: *Is het huidige fiscale wettelijke kader toereikend om de inkomsten uit de platformeconomie adequaat in de belastingheffing te betrekken?*

Om tot een antwoord op de vierde deelvraag en daarmee op het eerste gedeelte van de probleemstelling te komen is het huidige fiscale wettelijke kader getoetst aan de essentiële kwaliteitseisen van adequate wetgeving, te weten:

- Doeltreffendheid (effectiviteit);
- Doelmatigheid (efficiëntie);
- Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid;
- Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid.

De in hoofdstuk 2 vastgestelde categorieën zijn beoordeeld aan de hand van het hiervoor genoemde toetsingskader. Aangezien het toetsingskader uit verschillende criteria bestaat, moet een weging worden gemaakt van de verschillende criteria om tot een uiteindelijke conclusie te komen. Allereerst is vastgesteld dat het huidige fiscale wettelijke kader doeltreffend kan worden geacht ten aanzien van de belastingheffing over inkomen uit de platformeconomie. De specifieke doelstellingen die de wetgever voor ogen had bij de introductie van de huidige Wet IB 2001 worden in belangrijke mate gerealiseerd. Bovendien is het huidige fiscale wettelijke kader in overeenstemming met het draagkrachtbeginsel voor zover de behaalde voordelen aan de inkomensbronnen in box 1 kunnen worden toegerekend. De forfaitaire rendementsheffing van box 3 is daarentegen niet in overeenstemming met het draagkrachtbeginsel.

Verder kan het huidige fiscale wettelijke kader niet doelmatig worden geacht ten aanzien van de belastingheffing over inkomen uit de platformeconomie. De opkomst van digitale platforms heeft geresulteerd in een toename van het aantal belastingplichtigen dat met complexe afbakeningsproblematiek wordt geconfronteerd. Ingevolge de complexiteit van de regelgeving moet vanuit een uitvoeringstechnisch oogpunt maatwerk per individuele belastingplichtige worden toegepast. Ook vanuit het oogpunt van de belastingplichtige kan onduidelijkheid ontstaan over de kwalificatie van een voordeel. Voorts resulteert de complexiteit van de regelgeving in een gelijklopende conclusie ten aanzien van de eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid van het huidige fiscale wettelijke kader. Het gaat in dit verband namelijk om verfijnde regelgeving, waarbij wordt gestreefd naar uiterste rechtvaardigheid in alle situaties voor alle gevallen. Ook is het huidige fiscale wettelijke kader niet (voldoende) handhaafbaar en uitvoerbaar ten aanzien van belastingheffing over inkomsten uit de platformeconomie. De regelgeving is complex en de belastingdienst heeft geen zicht op de inkomsten die worden behaald via digitale platforms. Het huidige fiscale wettelijke kader is daarmee gevoelig voor niet-naleving in die zin dat belastingplichtigen hun behaalde inkomsten al dan niet bewust weglaten of onjuist opnemen in hun aangifte inkomstenbelasting. Bovendien is de capaciteit van het uitvoerend apparaat onvoldoende om het hiertoe benodigde maatwerk per individuele belastingplichtige toe te passen en naleving af te dwingen.

De toetsingscriteria in onderlinge samenhang bezien leiden mijn inziens tot de conclusie dat het huidige fiscale wettelijke kader niet toereikend is om de inkomsten uit de platformeconomie adequaat in de belastingheffing te betrekken. Alhoewel de voordelen theoretisch bezien tot de verschillende belastbare bronnen van inkomen kunnen worden gerekend, is het huidige Nederlandse fiscale wettelijke kader in mijn optiek in principe niet toereikend om de nieuwe gevolgen van de platformeconomie het hoofd te bieden. In de praktijk blijkt het namelijk geen eenvoudige opgave om het onderscheid tussen de verschillende inkomensbronnen op een objectieve wijze vast te stellen. Dit leidt enerzijds tot controleproblematiek bij de belastingdienst en anderzijds tot onzekerheid voor belastingplichtigen. Ook is de regelgeving gevoelig voor niet-naleving, in die zin dat belastingplichtigen behaalde inkomsten al dan niet bewust niet opnemen in hun aangifte inkomstenbelasting. Ik kan de Staatssecretaris van Economische zaken en Klimaat aldus in zoverre volgen dat inkomsten uit de platformeconomie vooralsnog tot de belastbare bronnen van inkomen kunnen worden gerekend. Ik kan mij evenwel niet vinden in de veronderstelling van het kabinet dat de bestaande Nederlandse regelgeving op fiscaal gebied toereikend is om de nieuwe gevolgen van de platformeconomie het hoofd te bieden. Daarom wordt in het hiernavolgende hoofdstuk mede beoordeeld of het huidige fiscale wettelijke kader mogelijkheden biedt om de hiervoor genoemde problematiek aan te pakken.

Hoofdstuk 5 Knelpunten en aanbevelingen

5.1 Algemeen

Uit hoofdstuk 4 volgt dat het huidige fiscale wettelijke kader niet toereikend is om de inkomsten uit de platformeconomie adequaat in de belastingheffing te betrekken. Om te komen tot een antwoord op de vijfde deelvraag en daarmee op het tweede gedeelte van de probleemstelling wordt in dit hoofdstuk onderzocht wat de noodzakelijke en/of wenselijke aanpassingen zijn van het huidige fiscale wettelijke kader. Allereerst wordt ingegaan op de complexiteit en niet-naleving van het huidige fiscale wettelijke kader in zijn geheel. Vervolgens wordt nader ingegaan op een aantal specifieke knelpunten. Hiertoe wordt een knelpunt eerst geïdentificeerd waarna een aanbeveling wordt gedaan om het wettelijke fiscale kader te verbeteren. De essentiële kwaliteitseisen van adequate wetgeving worden hierbij wederom als uitgangspunt genomen.

5.2 Complexiteit en niet-naleving van de regelgeving

5.2.1 Knelpunt

Het eerste knelpunt heeft betrekking op de complexiteit en niet-naleving van het huidige fiscale wettelijke kader in zijn geheel. De opkomst van digitale platforms heeft geresulteerd in een toename van het aantal belastingplichtigen dat wordt geconfronteerd met complexe afbakeningsproblematiek, welke wordt geregeerd door open normen. Ten aanzien van de behaalde inkomsten met de verhuur via Airbnb bestaan bijvoorbeeld al vier mogelijke inkomens kwalificaties, waarvan de afbakening zeker niet altijd evident is. Doordat het belastingplichtigen niet duidelijk voor ogen staat wat ze mogen of moeten doen of nalaten, bestaat het risico dat behaalde inkomsten niet of onjuist in de aangifte inkomstenbelasting worden opgenomen. Ook is de regelgeving gevoelig voor niet-naleving, omdat de belastingdienst geen zicht heeft op de behaalde inkomsten via digitale platforms. Bovendien heeft het uitvoerend apparaat onvoldoende capaciteit om adequaat te controleren of aangiftes juist en volledig zijn ingediend. Dit vergt in casu namelijk maatwerk per individuele belastingplichtige. Het hiervoor genoemde werkt in de hand dat belastingplichtigen hun behaalde inkomsten al dan niet bewust weglaten in hun aangifte inkomstenbelasting. Ook de Europese Commissie bevestigt dat het niet-naleven van de huidige fiscale wet- en regelgeving als één van de uitdagingen van de platformeconomie wordt gezien.²²⁹ Om tot een passende aanbeveling te kunnen komen wordt allereerst gekeken naar de wijze waarop andere landen de hiervoor genoemde problematiek het hoofd bieden. Het gaat hierbij nadrukkelijk niet om een rechtsvergelijkende studie. De aanpak van andere landen dient louter als inspiratiebron voor eventuele aanpassingen van het Nederlandse fiscale wettelijke kader.

5.2.2 België

De Belgische inkomstenbelasting kent vier inkomenscategorieën, te weten inkomen uit onroerende goederen, inkomen uit roerende goederen en kapitalen, beroepsinkomen en diverse inkomsten. Ondernemingswinsten worden in België belast als 'beroepsinkomen', terwijl de inkomenscategorie 'diverse inkomsten' als restcategorie fungeert en daarmee vergelijkbaar is met het Nederlandse resultaat uit overige werkzaamheden.²³⁰

²²⁹ Mededeling Europese Commissie, Een Europese agenda voor de deeleconomie, 2 juni 2016, p.2.

²³⁰ Artikel 6 WIB 1992.

België heeft een objectieve vrijstelling ingevoerd voor inkomsten uit de deeleconomie tot een drempelbedrag van € 6.130 per inkomensjaar (jaarlijks te indexeren). De deeleconomie wordt hierbij gedefinieerd als het ruilen en delen van ruimtes, goederen, werktuigen, geld, kennis en diensten, tussen particulieren, via een elektronisch platform (erkend of georganiseerd door een overheid). De fiscaal gunstige behandeling voor inkomsten uit de deeleconomie geldt evenwel alleen voor inkomen uit dienstverlening. De loutere verhuur van roerende en onroerende zaken valt dus niet onder de nieuwe fiscale regeling. Hierdoor moet voor de verhuur via bijvoorbeeld Airbnb een splitsing worden aangelegd in de behaalde voordelen. De inkomsten die zijn toe te rekenen aan de verhuur van de onroerende zaak worden alsdan belast als inkomen uit onroerende goederen, terwijl het inkomen uit extra dienstverlening (zoals het verzorgen van een ontbijt) wordt belast volgens het nieuwe fiscale regime.²³¹ Als het hiervoor vermelde drempelbedrag wordt overschreden, is de objectvrijstelling niet van toepassing en geldt de kwalificatie als beroepsinkomen behoudens tegenbewijs van de belastingplichtige. Indien de belastingplichtige namelijk aannemelijk kan maken dat de behaalde inkomsten kwalificeren als diverse inkomsten, worden de inkomsten als zodanig belast. De belastingplichtige kan zich in zijn tegenbewijs beroepen op de open norm die het onderscheid tussen beroepsinkomen en divers inkomen aanlegt. Overigens is de objectieve vrijstelling bij een overschrijding van het drempelbedrag überhaupt niet van toepassing, waarmee dus nadrukkelijk geen sprake is van een belastingvrije voet. Naast de fiscaal gunstige behandeling voor inkomsten uit de deeleconomie is ook bepaald dat digitale platforms als inhoudingsplichtige gaan fungeren.²³²

Het doet mijns inziens vreemd aan dat het hiervoor genoemde drempelbedrag in België enkel geldt voor inkomen dat wordt vergaard door tussenkomst van digitale platforms. Hierdoor bestaat namelijk het risico dat belastingplichtigen die zich in vergelijkbare economische omstandigheden bevinden niet gelijk worden behandeld. Het al dan niet benutten van een digitaal platform dient naar mijn mening geen invloed te hebben op de kwalificatie van de behaalde voordelen die uit een vergelijkbare bron worden genoten. Ook het al dan niet uitsluiten van inkomen uit roerende en onroerende zaken van de objectieve vrijstelling behoeft in mijn optiek nader onderzoek. Het verschil in behandeling tussen inkomen uit dienstverlening en inkomen uit roerende en onroerende zaken komt de eenvoud van het belastingstelsel namelijk niet ten goede. Belastingplichtigen zullen de behaalde inkomsten veelal moeten verdelen over verschillende inkomensbronnen, omdat inkomen uit de loutere verhuur van onroerende en roerende zaken niet onder het nieuwe fiscaal regime valt. Het aanleggen van een splitsing in de behaalde voordelen is evenwel niet altijd eenvoudig. De gedachte achter het drempelbedrag en de vrijstelling is overigens mede te vinden in het stimuleren van de deeleconomie. Aangezien dit onderzoek niet handelt over dergelijk fiscaal instrumentalisme, wordt hier niet verder op ingegaan.

5.2.3 Italië

De Italiaanse inkomstenbelasting kent een drietal inkomensbronnen, te weten inkomen uit arbeid, inkomen uit onderneming en inkomen uit vermogen. Met ingang van 1 juni 2017 heeft Italië een apart fiscaal regime geïntroduceerd ten aanzien van de belastingheffing over inkomen uit de deeleconomie. Deze nieuwe regelgeving richt zich specifiek op de tijdelijke verhuur van onroerende zaken via digitale platforms en is niet verplicht. Belastingplichtigen kunnen opteren voor de speciale regeling, wanneer

²³¹ Wellens, J., De deeleconomie leidt tot een hopeloos verdeelde fiscaliteit, Trends, 15 juli 2016.

²³² BIBF, Fiscale bepalingen in de programmawet van 1 juli 2016, Pacioli Nr. 430 BIBF-IPCF.

hun activiteiten niet kwalificeren als onderneming. Om te kunnen spreken van tijdelijke verhuur mag een verhuurperiode bovendien niet langer dan 30 dagen duren. Platforms die dergelijke tijdelijke verhuur faciliteren dienen alle verhuuractiviteiten aan de Italiaanse belastingdienst te melden. Verder wordt een optionele vlaktax van 21% geïntroduceerd voor inkomen dat wordt vergaard met de tijdelijke verhuur. Digitale platforms worden alsdan inhoudingsplichtig voor de vlaktax, die hierbij fungeert als eindheffing.²³³ Opvallend is dat het nieuwe regime alleen geldt voor de tijdelijke verhuur van onroerende zaken, waarbij ander platforminkomen wordt uitgesloten.

5.2.4 Denemarken

Denemarken is het eerste land dat een overeenkomst heeft gesloten met Airbnb aangaande verplichte informatie-uitwisseling aan de belastingdienst. Met ingang van 1 juli 2019 deelt Airbnb de behaalde inkomsten van huiseigenaren automatisch met de Deense belastingdienst. Bovendien geldt een belastingvrije voet voor inkomen dat wordt vergaard met het delen van woningen. Om andere digitale platforms te stimuleren ook hun data te delen geldt zelfs een hogere belastingvrije voet voor inkomen dat wordt vergaard via platforms die informatie delen met de Deense belastingdienst. Opvallend is dus de differentiatie in het belastingvoordeel en de intensieve samenwerking tussen het platform en de overheid.²³⁴

5.2.5 Aanbeveling

Mijn voorkeur gaat in ieder geval niet uit naar een speciaal belastingstelsel voor inkomen uit de platformeconomie. Hierdoor bestaat namelijk het risico dat belastingplichtigen die zich in vergelijkbare economische omstandigheden bevinden niet gelijk worden behandeld. Het al dan niet benutten van een digitaal platform dient naar mijn mening geen invloed te hebben op de kwalificatie van de behaalde voordelen, die uit een vergelijkbare bron worden genoten. Een vlaktax zoals deze in Italië is geïntroduceerd alsmede het aparte fiscale regime in België verdienen naar mijn mening dan ook niet de aanbeveling. Of eventueel een belastingvrije voet moet worden ingevoerd ter stimulatie van de platformeconomie valt niet binnen de reikwijdte van dit onderzoek, aangezien fiscaal instrumentalisme buiten beschouwing is gelaten. Hier wordt derhalve niet verder op ingegaan. Overigens kan een belastingvrije voet mede bijdragen aan een doelmatige belastingheffing. Met de introductie van een belastingvrije voet zouden namelijk minder belastingplichtigen worden geconfronteerd met complexe afbakeningsproblematiek. Vanuit een uitvoeringstechnisch oogpunt behoeft alsdan dus ook minder maatwerk te worden toegepast. Bovendien kan een belastingvrije voet worden gebruikt om bepaalde open normen te objectiveren. Hierop wordt in paragraaf 5.5 nader ingegaan. Op welke wijze en onder wat voor voorwaarden een belastingvrije voet zou kunnen worden ingevoerd in het huidige fiscale wettelijke kader behoeft evenwel nader onderzoek.

De kern van de problematiek is in mijn optiek gelegen in de complexiteit en niet-naleving van het huidige fiscale wettelijke kader. De oplossing voor de niet-naleving van de fiscale wet- en regelgeving dient mijns inziens primair te worden gezocht in de automatische informatie-uitwisseling van digitale platforms aan de belastingdienst. Om naleving van de belastingwetgeving af te dwingen is het noodzakelijk om de geldende regelgeving aan de platformeconomie aan te passen, gebruikmakend

²³³ Migai, C., Jong, J. de, Owens, J., The Sharing Economy: Turning Challenges into Compliance Opportunities for Tax Administrations, *Journal of Tax Research* (2018), p. 306.

²³⁴ Airbnb Newsroom, Denmark Approves Forward-thinking Home Sharing Rules and Simplifies, 4 April 2019.

van de ruime traceerbaarheid van de transacties die plaatsvinden op de diverse digitale platforms. Ik kan mij dan ook vinden in de aanpak van Denemarken dat als eerste land een overeenkomst met Airbnb heeft gesloten over de automatische informatie-uitwisseling ten aanzien van de behaalde inkomsten via het platform. Het is voor de belastingdienst van groot belang om gegevens te ontvangen die gebruikt kunnen worden om te controleren of belastingplichtigen aan hun fiscale verplichtingen voldoen. Bovendien neemt de kans op betrouwbare informatie toe, indien degene die de informatie verstrekt een ander belang heeft dan degene over wie de informatie wordt verstrekt. Wanneer digitale platforms verplicht zijn bepaalde gegevens te verstrekken om zo aan hun eigen fiscale verplichtingen te voldoen, hebben digitale platforms er belang bij de gegevens zo nauwkeurig mogelijk aan te leveren. Dit belang kan dan bijvoorbeeld afwijken van belastingplichtigen die hun behaalde inkomsten zoveel mogelijk uit het zicht van de belastingdienst wensen te houden om zo belastingheffing te voorkomen. Het is naar mijn mening evenwel niet wenselijk om met elk digitaal platform een aparte overeenkomst te sluiten. Hiertoe zou dan met elk platform in onderhandeling moeten worden getreden over de voorwaarden waaronder de informatie wordt uitgewisseld, wat een tijdrovend proces is. Het verdient mijns inziens dan ook de voorkeur om de informatie-uitwisseling vanuit een wettelijke verplichting op te leggen.

Hiertoe kan de reeds geldende informatieverplichting voor uitbetalingen aan derden door administratieplichtigen als uitgangspunt worden genomen. Indien namelijk bedragen worden betaald aan iemand die niet als ondernemer werkt en ook niet tot de werkverschaffer in dienstbetrekking staat, moet een opgave van uitbetaalde bedragen aan derden worden gedaan vóór 1 februari na afloop van het jaar waarin de bedragen zijn betaald. Deze verplichting is opgenomen in het Handboek Loonheffingen.²³⁵ Het wettelijk kader voor de zogeheten opgave IB47 is in principe terug te leiden naar artikel 47 AWR e.v. Ingevolge artikel 47 AWR is ieder gehouden desgevraagd aan de inspecteur alle gegevens en inlichtingen te verstrekken welke in zijn optiek van belang kunnen zijn voor de belastingheffing. Dankkaart beargumenteert in dit verband dat de IB47-verplichting niet binnen het wettelijke kader van artikel 47 AWR blijft, aangezien uit de parlementaire geschiedenis blijkt dat het bij actieve informatieplicht gaat om individuele vragen die een individueel antwoord behoeven. Bovendien kan de tekst in het handboek niet worden gezien als het 'stellen van vraag', waarmee dus niet wordt aangesloten bij de 'desgevraagde' verplichte informatieverstrekking uit artikel 47 AWR. In zijn optiek bestaat er aldus onvoldoende wettelijke basis om administratieplichtigen collectief te verplichten tot het jaarlijks doen van een opgave uitbetaalde bedragen aan derden.²³⁶ Het verdient dan ook nader onderzoek of de informatieverplichtingen van artikel 47 AWR e.v. voldoende wettelijke basis bieden om digitale platforms collectief te kunnen verplichten tot automatisch informatie-uitwisseling. Mocht blijken dat hiervoor onvoldoende wettelijke basis bestaat, dan verdient het mijns inziens de voorkeur om het fiscale wettelijke kader zodanig uit te breiden dat digitale platforms kunnen worden verplicht tot automatische informatie-uitwisseling. Desalniettemin verdient het naar mijn mening de aanbeveling om in het voorjaartraject van de introductie van een informatieverplichting in overleg te treden met een aantal vooraanstaande digitale platforms om te komen tot een zo breed mogelijk gedragen wettelijke regeling.

²³⁵ Handboek Loonheffingen 2019, p. 11.

²³⁶ Dankkaart, E.P.J., De opgave van uitbetaalde bedragen aan derde, WFR 2011/923.

Alvorens digitale platforms kunnen worden verplicht tot automatische informatie-uitwisseling, dient eerst te worden beoordeeld aan wie deze verplichting zou kunnen worden opgelegd. Hiertoe is het van belang dat ten aanzien van elk digitaal platform sprake is van een lichaam dat al dan niet bij fictie onder de Nederlandse jurisdictie valt. Uit hoofdstuk 2 blijkt dat tussen het platform en de gebruiker een overeenkomst tot stand komt op het moment van registratie via een gebruikersaccountant. De contracterende partij namens het platform kan alsdan eventueel worden aangemerkt als informatieplichtig. Dit is evenwel een onderwerp voor nader onderzoek. Zodra is bewerkstelligd dat digitale platforms de benodigde informatie verstrekken, dient de belastingdienst er voor te zorgen dat de betreffende inkomsten bij iedere individuele belastingplichtige in de vooraf ingevulde gegevens van de aangifte inkomstenbelasting worden opgenomen. Hiermee wordt namelijk een signaal afgegeven dat de desbetreffende inkomsten bekend zijn bij de belastingdienst, waardoor belastingplichtigen in mijn optiek minder snel geneigd zullen zijn om de inkomsten uit de aangifte te verwijderen. Het vooraf invullen van gegevens gebeurt nu bijvoorbeeld al ten zien van looninkomen en bank- en spaartegoeden.²³⁷

Voorts verdient het nader onderzoek in hoeverre en binnen welk termijn het mogelijk is om digitale platforms inhoudingsplichtig te maken ten aanzien van de inkomsten die worden vergaard via het platform. Hierbij moet het mijns inziens gaan om een voorheffing die kan worden verrekend in de aangifte inkomstenbelasting. Gelet op de verschillende categorieën van platforminkomen is het niet wenselijk om de inhoudingsplicht door middel van een eindheffing in te richten. Ongelijke gevallen worden alsdan immers gelijk behandeld. Doordat een voorheffing kan worden verrekend met de verschuldigde inkomstenbelasting, kan worden aangesloten bij de draagkracht van iedere individuele belastingplichtige. Het voordeel van een voorheffing is daarnaast dat de belastingplichtige een deel van de verschuldigde belasting al heeft voldaan en dus niet achteraf wordt geconfronteerd met een hoge aanslag inkomstenbelasting. De hoogte van het percentage van de voorheffing behoeft nader onderzoek.

5.3 Het begrip ‘normaal actief vermogensbeheer’

5.3.1 Knelpunt

Het volgende knelpunt betreft de afbakening tussen winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden (box 1) enerzijds en inkomen uit sparen en beleggen (box 3) anderzijds. Deze afbakening wordt gevormd door de open norm ‘normaal actief vermogensbeheer’ en speelt een essentiële rol bij de verhuur van onroerende zaken (al dan niet via Airbnb) alsmede bij de verhuur van roerende zaken (al dan niet via Snappcar en Peerby). Het begrip ‘meer dan normaal vermogensbeheer’ is niet in de wet gedefinieerd en behoort daarom te worden ingevuld in de jurisprudentie. Uit de jurisprudentie volgt dat sprake is van meer dan normaal vermogensbeheer indien arbeid wordt verricht, welke onmiskenbaar ten doel heeft het behalen van voordelen, welke het bij normaal vermogensbeheer te verwachten rendement te boven gaan. Hiertoe moet steeds worden beoordeeld of de aard en omvang van de werkzaamheden van de belastingplichtige zodanig bepalend zijn voor het voordeel, dat daaraan zelfstandige betekenis kan worden toegekend bij de kwalificatie van het voordeel. Het blijkt in de praktijk echter geen eenvoudige opgave om op een objectieve wijze vast te stellen wat als normaal vermogensbeheer moet worden beschouwd en wat normaal

²³⁷ Dankaart, E.P.J., De opgaaf van uitbetaalde bedragen aan derde, WFR 2011/923.

vermogensbeheer te boven gaat. Het blijft namelijk onduidelijk welke kwaliteit en kwantiteit van arbeid precies moet worden verricht alvorens kan worden gesproken van meer dan normaal vermogensbeheer. Hierdoor ontstaat een vage open norm die in de praktijk voor veel problemen kan zorgen.

Een dergelijke vage open norm leidt enerzijds tot controleproblematiek bij de belastingdienst. Bij een gebrek aan scherpe normen zijn inspecteurs namelijk genoodzaakt om maatwerk per individuele belastingplichtige toe te passen. Dergelijk maatwerk is niet wenselijk met het oog op de capaciteit van het uitvoerend apparaat. Bovendien bestaat het risico op rechtsongelijkheid, aangezien criteria aan de hand waarvan kan worden beoordeeld of gevallen vergelijkbaar zijn ontbreken. Door de onnauwkeurigheid van de norm kunnen belastingplichtigen die in vergelijkbare omstandigheden verkeren alsdan toch verschillend worden behandeld. Anderzijds kunnen belastingplichtigen door het ontbreken van adequate wetgeving geen houvast ontleen aan de wet, wat resulteert in rechtsonzekerheid. Het hiervoor genoemde heeft dan ook bijgedragen aan de conclusie dat het huidige Nederlandse wettelijke fiscale kader niet toereikend is om de voordelen die worden behaald met de exploitatie van zowel onroerende als roerende zaken adequaat in de belastingheffing te betrekken. Desalniettemin is de afbakening tussen box 1 en box 3 door de open norm 'normaal actief vermogensbeheer' niet zo zeer een probleem dat specifiek geldt voor de platformeconomie. Het is eerder een algemeen probleem van de huidige Wet IB 2001.

5.3.2 Aanbeveling

Alhoewel de kern van voornoemd knelpunt is gelegen in het gebruik van een open norm, is het mijns inziens niet wenselijk om een definitie van meer dan normaal vermogensbeheer op te nemen in de wet. Het betreft namelijk een dermate vage en omvangrijke norm dat het codificeren daarvan in de wet vermoedelijk alleen nog maar meer complicaties met zich mee zal brengen. Bovendien hebben concrete normen als nadeel dat belastingplichtigen hun activiteit zodanig kunnen inrichten dat de voorwaarden van het gewenste resultaat worden vervuld. Zeker gelet op het grote verschil in belastingdruk tussen de kwalificaties van ondernemen en beleggen is een concrete norm aldus ongewenst.²³⁸ Het gebruik van een open norm is dan ook niet per definitie onwenselijk, maar het is wel van belang dat de open norm geen vage norm is. Ik deel derhalve de mening van Rozendal dat het gebruik van een open norm altijd gepaard moet gaan met een flankerend kader van duidelijk geformuleerde richtlijnen en beginselen.²³⁹

Mijns inziens is het uitvaardigen van een besluit waarin richtlijnen worden opgenomen om te bepalen of sprake is van meer dan normaal vermogensbeheer een meer voor de hand liggende optie. Het voordeel van het opnemen van de richtlijnen in een besluit is met name gelegen in het feit dat het besluit rechtszekerheid biedt aan belastingplichtigen. Belastingplichtigen kunnen zich namelijk beroepen op hetgeen in het besluit is bepaald. Een nadeel van het besluit is echter wel dat het enkel de inspecteur bindt en niet de belastingplichtigen.²⁴⁰ Verder moet het besluit wel gepaard gaan met een adequate voorlichting zodat het particulieren die op een kleinere schaal vastgoed exploiteren

²³⁸ Het toptarief in de inkomstenbelasting bedraagt in 2019 immers 51,75% over het daadwerkelijk behaalde rendement, terwijl in box 3 een forfaitair rendement wordt belast tegen een tarief van 30%.

²³⁹ Rozendal, A., Vastgoedexploitatie in de inkomstenbelasting, NTFR 2015/3.

²⁴⁰ Stevens, S.A. en Wetterhahn, D.G.M., Exploitatie van vastgoed en de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten, PE-Tijdschrift voor de bedrijfsopvolging 2014/4.

duidelijk voor ogen staat hoe de behaalde voordelen in de aangifte inkomstenbelasting moeten worden verantwoord. Deze adequate voorlichting kan bijvoorbeeld worden vormgegeven door de bestaande voorlichting op de website van de belastingdienst uit te breiden en aan te passen aan de richtlijnen uit het besluit.

Aan het hiervoor genoemde besluit kan invulling worden gegeven door gebruik te maken van een omstandighedencatalogus. Te Niet heeft een dergelijke omstandighedencatalogus uitgewerkt. Hierbij heeft hij verschillende arbeids- en vermogensgerelateerde feiten geïdentificeerd, die in de jurisprudentie van betekenis worden geacht. Specifiek ten aanzien van de verhuur van vastgoed wordt bijvoorbeeld van belang geacht of handelingen alleen zijn gericht op het aanhouden van de vermogensbestanddelen en op het behalen van periodieke opbrengsten.²⁴¹ Voorts hebben Berkhout en Hoogeveen op basis van deze catalogus enkele hypothesen bevestigd of ontkracht.²⁴² Gelet op de relevantie voor dit onderzoek zijn met name hypothese drie en vier van belang. Ingevolge de derde hypothese vormt verhuur waarmee meer rendement wordt gegenereerd door extra diensten aan te bieden altijd een onderneming. Ten aanzien van de verhuur via Airbnb zou dit betekenen dat het aanbieden van bijvoorbeeld een ontbijt bij de overnachting leidt tot meer dan normaal vermogensbeheer. Ook leidt het wegbrengen en weer ophalen van een auto in het kader van de verhuur via Snappcar alsdan tot meer dan normaal vermogensbeheer. Hypothese 4 identificeert de omstandigheden die 'normaal' zijn voor de verhuur van vastgoed en zodoende nooit tot meer dan normaal vermogensbeheer kunnen leiden. Het gaat daarbij onder meer om het verrichten van marktonderzoek, het verhuurproces, het innen van de huren, de klachtenbehandeling en het uitvoeren van onderhoud en reparaties. Voorts kan de norm 'meer dan normaal vermogensbeheer' aan de hand van deze richtlijnen van geval tot geval verder worden aangescherpt in de rechtspraak.

De afbakeningsproblematiek tussen box 1 en box 3 is een algemeen probleem, dat niet zomaar voor alle denkbare situaties is opgelost. Het hiervoor genoemde is dan ook slechts een aanzet tot een oplossingsrichting voor het probleem van algemene aard. Dit onderzoek richt zich evenwel op de problematiek ten aanzien van de belastingheffing over inkomen uit de platformeconomie. Specifiek ten aanzien van de platformeconomie resulteert het hiervoor genoemde in de situatie dat particulieren die op kleine schaal hun roerende en onroerende zaken delen worden geconfronteerd met complexe afbakeningsproblematiek. Een specifiek probleem hierbij is de afbakening tussen winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden enerzijds en inkomen uit eigen woning anderzijds. Ook deze afbakening wordt aangelegd door de open norm 'meer dan normaal vermogensbeheer'. Het verdient in mijn optiek de aanbeveling om voor deze afbakening een omzetrempel te introduceren. Indien alsdan onder de omzetrempel wordt gebleven, is sprake van inkomen uit eigen woning. Wanneer deze drempel wordt overschreden, is sprake van winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden. Zodra de in paragraaf 5.2.5 benoemde automatische informatie-uitwisseling door digitale platforms aan de belastingdienst is bewerkstelligd, dient de belastingdienst er voor te zorgen dat de behaalde voordelen met het delen van de eigen woning bij iedere individuele belastingplichtige op de juiste plek in de vooraf ingevulde gegevens worden opgenomen. De introductie van een omzetrempel draagt in mijn optiek bij aan een meer

²⁴¹ Te Niet, H.A.J.P., *Het beleggingsbegrip in de directe belastingen*, Kluwer, Deventer, 2007, p. 71.

²⁴² Berkhout, T.M. en Hoogendoorn, M.J., *Falsifieerbare normen en omstandighedencatalogus voor vastgoedexploitanten*, WFR 2015/4.

doelmatige belastingheffing. Vanuit een uitvoeringstechnisch oogpunt hoeft alsdan namelijk geen maatwerk per individuele belastingplichtige te worden toegepast, maar ook vanuit het oogpunt van de belastingplichtige wordt de onduidelijkheid omtrent de kwalificatie van het voordeel weggenomen. De precieze vormgeving en de hoogte van de omzetrempel behoeft nader onderzoek.

5.4 Verhuur (gedeelte) eigen woning

5.4.1 Knelpunt

Zolang geen sprake is van meer dan normaal actief vermogensbeheer worden de voordelen behaald met de tijdelijke verhuur van een eigen woning belast als inkomen uit eigen woning. Er is alsdan namelijk geen sprake van winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden. Uit paragraaf 2.4.1 volgt dat verhuurders via Airbnb ook vaak een gedeelte van de eigen woning ter beschikking stellen. Het is evenwel onzeker of de huurinkomsten alsdan kunnen worden belast op grond van de regeling van tijdelijke verhuur van de eigen woning uit artikel 3.113 Wet IB 2001. Rechtbank Noord-Holland²⁴³ heeft in dit verband geoordeeld dat de huuropbrengsten van het ter beschikking stellen van een tuinhuis, oftewel een gedeelte van de eigen woning, niet tot het belastbaar inkomen uit eigen woning hoeven te worden gerekend. De rechtbank overweegt hierbij dat de regeling van artikel 3.113 Wet IB 2001 alleen van toepassing is als de gehele woning wordt verhuurd. Desalniettemin heeft de Staatsecretaris van Financiën aangekondigd geen nieuwe maatregelen te nemen omdat ook de tijdelijke verhuur van een gedeelte van de eigen woning zijns inziens belastbaar is op grond van artikel 3.113 Wet IB 2001. Tegen de uitspraak waarin de rechter tot een ander oordeel kwam is dan ook hoger beroep aangetekend. De uiteindelijke uitkomst van de procedure is onzeker, maar het standpunt van de Staatsecretaris lijkt duidelijk. Deze zienswijze blijkt evenwel niet duidelijk uit de wettekst.

5.4.2 Aanbeveling

Het is mijns inziens niet wenselijk om een onderscheid te maken tussen inkomsten uit de tijdelijke verhuur van een gehele eigen woning en van een gedeelte van de eigen woning. Belastingplichtigen bevinden zich alsdan namelijk in economisch vergelijkbare omstandigheden en dienen ook als zodanig te worden behandeld. Bovendien behoort de gemiddelde belastingdruk voor belastingplichtigen toe te nemen naarmate het inkomen stijgt. Het is dan niet passend als inkomsten uit de tijdelijke verhuur van een gedeelte van de eigen woning opgaan in het eigenwoningforfait, terwijl het eigenwoningforfait niettemin wordt vermeerderd met inkomsten uit de tijdelijke verhuur van de gehele woning. Kortom, er bestaat geen grond voor een verschil in behandeling.

Zoals eerder benoemd, deelt de Staatsecretaris van Financiën deze zienswijze. Bovendien kunnen de inkomsten uit tijdelijke verhuur van een gedeelte van een eigen woning zijns inziens onverminderd worden belast op grond van artikel 3.113 Wet IB 2001. Deze bedoeling blijkt evenwel niet duidelijk uit de wettekst, waardoor de Rechtbank Noord-Holland tot een ander oordeel is gekomen. Het verdient dan ook de aanbeveling om de wettekst op dit punt zodanig te wijzigen dat ook de verhuur van een gedeelte van de eigen woning onbetwistbaar onder de reikwijdte van de bepaling valt. Tegen de uitspraak van de Rechtbank Noord-Holland is weliswaar hoger beroep aangetekend, maar gezien vanuit de rechtszekerheid is een spoedige aanpassing van de wetgeving raadzaam. Bovendien zal de wetgeving vermoedelijk alsnog worden gewijzigd als de rechtszaak negatief uitpakt. Het verdient aldus

²⁴³ Rechtbank Noord-Holland 30 mei 2018, nr. AWB-17_4535, V-N 2018/34.5.

de aanbeveling dat de wetgever de tekst van artikel 3.113 Wet IB 2001 zo spoedig mogelijk in overeenstemming brengt met haar bedoeling.

5.5 Afbakening winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden

5.5.1 Knelpunt

Het vierde knelpunt heeft betrekking op de afbakening tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden. Deze afbakening kan bij alle geïdentificeerde categorieën van platforminkomen aan de orde komen. De inkomensbronnen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden vertonen veel overeenkomsten. Zo geldt voor beide inkomensbronnen als constitutief vereiste de aanwezigheid van arbeid, deelname aan het economische verkeer en het beogen en verwachten van een voordeel. Het onderscheid kan evenwel worden gemaakt op basis van het duurzaamheids criterium. Het duurzaamheidsvereiste vormt namelijk een noodzakelijke voorwaarde voor de aanwezigheid van een objectieve onderneming en daarmee winst uit onderneming, terwijl deze voorwaarde niet wordt gesteld bij de inkomensbron resultaat uit overige werkzaamheden. Duurzaamheid moet in dit verband worden uitgelegd als de intentie van een belastingplichtige om niet slechts incidenteel werkzaamheden te verrichten, maar te streven naar continuïteit.

Het blijkt in de praktijk evenwel geen eenvoudige opgave om op een objectieve wijze vast te stellen of een onderneming al dan niet aanwezig kan worden geacht. De kwalificatie van de behaalde voordelen is in ieder concreet geval afhankelijk van de feiten en omstandigheden en is daarmee een zeer casuïstische aangelegenheid. Ingevolge de opkomst van digitale platforms die nieuwe manieren van werken, ondernemen en delen faciliteren, kunnen consumenten op ieder gewenst moment en op grote schaal producten en diensten verhandelen. Deze ontwikkeling brengt met zich mee dat steeds meer belastingplichtigen met het onderhavige kwalificatievraagstuk worden geconfronteerd. Enerzijds leidt dit tot controleproblematiek bij de belastingdienst, aangezien alsdan per individuele belastingplichtige maatwerk moet worden toegepast. Anderzijds is het voor belastingplichtigen niet inzichtelijk wat zij mogen of moeten doen of nalaten. Dit komt de rechtszekerheid niet ten goede. De belastingdienst heeft weliswaar een web module²⁴⁴ ontwikkeld voor de toetsing van het ondernemerschap (de zogeheten ondernemerscheck), maar deze neemt de onduidelijkheid omtrent de uitleg van de regelgeving niet weg. Wanneer bijvoorbeeld wordt ingevuld dat het aantal opdrachtgevers minder is dan drie, wordt vermeld dat ‘waarschijnlijk’ geen sprake is van ondernemerschap. Deze uitkomst is in zijn algemeenheid niet juist, aangezien het aantal opdrachtgevers indicatief is, terwijl het geheel van feiten en omstandigheden doorslaggevend is. Verder kan worden betwist of belastingplichtigen die zich in vergelijkbare economische omstandigheden bevinden ook altijd eenzelfde belastingdruk ervaren. De capaciteit van het uitvoerend apparaat is namelijk onvoldoende om het hiertoe benodigde controlewerk toe te passen. Hierdoor bestaat het risico dat onjuiste aangiftes ongecontroleerd worden gevolgd bij het opleggen van de aanslag. De hiervoor genoemde afbakeningsproblematiek heeft dan ook in belangrijke mate bijgedragen aan de conclusie dat het huidige fiscale wettelijke kader niet toereikend is om de inkomsten uit de platformeconomie adequaat in de belastingheffing te betrekken.

²⁴⁴ Belastingdienst, ‘Checken of ik ondernemer ben voor de inkomstenbelasting: OndernemersCheck’.

5.5.2 Aanbeveling

Gelet op de voorgaande, behoeft de open norm inzake de afbakening tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden enige concretisering. Het Belgische fiscale regime kan als inspiratiebron dienen voor de wenselijke concretisering van de afbakening tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden. Zoals blijkt uit paragraaf 5.2.2 heeft België een objectieve vrijstelling ingevoerd voor inkomsten uit de deeleconomie tot een drempelbedrag van € 6.130. Wanneer dit drempelbedrag wordt overschreden, is de objectvrijstelling niet van toepassing en geldt de kwalificatie als beroepsinkomen behoudens tegenbewijs van de belastingplichtige.

Het verdient mijns inziens de overweging om een drempelbedrag in te stellen voor het onderscheid tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden welke niet alleen voor inkomen uit de platformeconomie heeft te gelden. Zoals eerder vermeld, dient het al dan niet benutten van een digitaal platform naar mijn mening geen invloed te hebben op de kwalificatie van behaalde voordelen die uit een vergelijkbare bron worden genoten. Indien alsdan onder het drempelbedrag wordt gebleven bestaat het rechtsvermoeden dat sprake is van resultaat uit overige werkzaamheden. Wanneer dit drempelbedrag wordt overschreden ontstaat het rechtsvermoeden dat sprake is van winst uit onderneming. Het voorgestelde drempelbedrag maakt het in de praktijk mogelijk om op een objectieve wijze vast te stellen of een onderneming al dan niet aanwezig kan worden geacht. Dit komt de eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid van het huidige fiscale wettelijke kader ten goede. Voorts kan zowel de belastingplichtige als de inspecteur zich beroepen op de criteria van de huidige open norm om aannemelijk te maken dat van het rechtsvermoeden moet worden afgeweken. Wat betreft de bewijslast dient degene die stelt alsdan te bewijzen. Deze tegenbewijsmogelijkheid komt de doelmatigheid van het fiscale wettelijke kader niet ten goede. Vanuit een uitvoeringstechnisch oogpunt bestaat namelijk het risico dat het uitvoerend orgaan wordt geconfronteerd met aanzienlijke procedurele lasten ten aanzien van belastingplichtigen die zich beroepen op de tegenbewijsmogelijkheid. Desalniettemin weegt het mijns inziens zwaarder dat belastingplichtigen de mogelijkheid hebben om af te wijken van het rechtsvermoeden als de specifieke feiten en omstandigheden van het geval dat verlangen. Bovendien behoeft het uitvoerend orgaan geen maatwerk meer toe te passen per individuele belastingplichtige, wat de uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid van het huidige fiscale wettelijke kader in ieder geval ten goede komt. Verder resulteert het onderhavige voorstel niet in volledige rechtszekerheid, omdat ook de inspecteur kan afwijken van het rechtsvermoeden. De inspecteur zal echter altijd aannemelijk moeten maken waarom van een rechtsvermoeden moet worden afgeweken, waardoor de rechtszekerheid weldegelijk wordt verbeterd ten opzichte van de huidige situatie. Concluderend, draagt het voorgestelde drempelbedrag bij aan een meer adequate belastingheffing over inkomsten uit de platformeconomie.

Alhoewel de inkomstenbelasting naar inkomen wordt geheven, dient in mijn optiek een omzetsdrempel te worden ingesteld. Omzet kan namelijk een belangrijke graadmeter zijn voor de duurzaamheid van een activiteit en is bovendien minder afhankelijk van omstandigheden als de kosten.²⁴⁵ Verder hebben digitale platforms doorgaans wel zicht op de omzet, maar niet op de kosten. Zodra de in paragraaf 5.2.5 benoemde automatische informatie-uitwisseling is bewerkstelligd, kan de belastingdienst er voor zorgen dat de behaalde omzet bij iedere individuele belastingplichtige op de juiste plek in de vooraf

²⁴⁵ Een hogere omzet getuigt veelal van meer activiteit en herhaalde opdrachten.

ingevulde gegevens wordt opgenomen. Belastingplichtigen kunnen dan eventueel zelf nog kosten toevoegen. De hoogte van het drempelbedrag behoeft nader onderzoek.

5.6 Afbakening winst uit onderneming en loon uit dienstbetrekking

5.6.1 Knelpunt

Het vijfde knelpunt heeft betrekking op de afbakening tussen winst uit onderneming en loon uit dienstbetrekking. Deze afbakening komt aan de orde bij dienstverlening via digitale platforms. De afgrenzing van winst uit onderneming tegenover loon uit dienstbetrekking wordt met name gevormd door het gezagsmoment. Een gezagsverhouding wordt aanwezig geacht als een werknemer verplicht is om aanwijzingen en instructies van de werkgever voor de uitvoering van het werk op te volgen. Hierbij hoeft de werkgever enkel het recht te hebben om aanwijzingen te geven en is het niet noodzakelijk dat ook daadwerkelijk aanwijzingen worden verstrekt. Bij een dienstbetrekking is aldus sprake van ondergeschiktheid aan een werkgever, terwijl een ondernemer zelfstandig is. In samenhang met het vereiste van zelfstandigheid is het van belang dat door een ondernemer ondernemersrisico wordt gelopen.

Het belang van een adequate afbakening tussen winst uit onderneming en loon uit dienstbetrekking is gelegen in het volgende. Indien een dienstbetrekking aanwezig kan worden geacht, is de werkgever inhoudingsplichtig voor de loonheffingen en moet hij zorg dragen voor de afdracht van premies volksverzekeringen, premies werknemersverzekeringen en inkomensafhankelijke bijdrage Zorgverzekeringswet. Dit brengt inkomensbescherming voor de werknemer met zich mee in geval van ziekte, werkloosheid en arbeidsongeschiktheid. Ook valt de werknemer onder het beschermende karakter van het arbeidsrecht. Wanneer een arbeidsrelatie echter wordt aangemerkt als overeenkomst van opdracht, geldt geen inhoudingsplicht voor de opdrachtgever. Verder kan de opdrachtnemer onder voorwaarden gebruik maken van de ondernemers- en ondernemingsfaciliteiten, maar wordt hij niet beschermd door het arbeidsrecht. Ook heeft de opdrachtnemer geen inkomensbescherming in geval van ziekte, werkloosheid en arbeidsongeschiktheid, tenzij hij dit zelf verzekert. Om de gevolgen van een dienstbetrekking te ontlopen ontstaan in de praktijk situaties van schijnzelfstandigheid. Hierbij wordt een arbeidsverhouding die in principe veel weg heeft van een dienstbetrekking door middel van een overeenkomst van opdracht zodanig vormgegeven dat contractueel geen sprake is van een arbeidsovereenkomst. Zoals eerder benoemd, blijft de feitelijke invulling van de overeenkomst evenwel doorslaggevend.

Het blijkt in de praktijk echter geen eenvoudige opgave om op een objectieve wijze vast te stellen of een dienstbetrekking al dan niet aanwezig kan worden geacht. Dit blijkt onder meer uit de twee Deliveroo zaken met een tegengestelde uitkomst onder vergelijkbare omstandigheden. Zoals eerder benoemd verschaft de door de belastingdienst ontwikkelde ondernemerscheck evenmin duidelijkheid. De vraag naar flexibele arbeid en de opkomst van online platforms als nieuwe manier van het faciliteren van die arbeid hebben het onderscheid tussen zelfstandigen en werknemers doen vervagen. Door de onduidelijkheid omtrent de uitleg van de regelgeving ontstaat het risico dat belastingplichtigen de behaalde voordelen al dan niet opzettelijk onjuist in hun aangifte verantwoorden. Ook bestaat rechtsonzekerheid ten aanzien van de kwalificatie van de arbeidsrelatie. Verder moet vanuit een uitvoeringstechnisch oogpunt maatwerk per belastingplichtige worden

toegepast. De capaciteit van de belastingdienst is evenwel onvoldoende om dergelijk maatwerk te kunnen behappen. De belastingdienst heeft wat betreft controles dan ook aangegeven dat de regelgeving tot 1 januari 2021 niet wordt gehandhaafd, tenzij sprake is van een situatie van evidente schijnzelfstandigheid. Alhoewel het niet handhaven van de regelgeving een tijdelijk een probleem is, getuigt dit van aanzienlijke tekortkomingen in het huidige fiscale wettelijke kader. Dit kan als gevolg hebben dat onjuiste of onvolledige aangiftes ten onrechte worden gevolgd bij het opleggen van de aanslag. Bovendien bestaat het risico dat belastingplichtigen die zich in economisch vergelijkbare omstandigheden bevinden niet dezelfde belastingdruk ervaren. Hiervoor genoemde afbakeningsproblematiek heeft dan ook in belangrijke mate bijgedragen aan de conclusie dat het huidige fiscale wettelijke kader niet toereikend is om inkomsten uit platformarbeid adequaat in de belastingheffing te betrekken.

5.6.2 Aanbeveling

Het knelpunt van de huidige situatie is met name gelegen in de onduidelijkheid omtrent de uitleg van de regelgeving alsmede het ontbreken van adequate handhaving. In het regeerakkoord 2017-2021 is het voornemen opgenomen om de huidige Wet DBA te vervangen.²⁴⁶ Zoals eerder benoemd, wordt de huidige regelgeving tot 1 januari 2021 niet gehandhaafd behoudens de gevallen van evidente schijnzelfstandigheid. De opvolger van de huidige Wet DBA treedt naar verluidt per 1 januari 2021 in werking. Het voorstel bevat de volgende elementen. Een laag uurtarief voor de dienstverlening in combinatie met een langere duur van de overeenkomst resulteert in het vervolg altijd in een arbeidsovereenkomst. Een laag tarief ligt hierbij tussen de € 15 en € 18 per uur en een langere duur is meer dan drie maanden. Ook wordt een opting out mogelijkheid geboden voor de loonheffingen en premie werknemersverzekeringen indien sprake is van een hoog tarief in combinatie met een kortere duur van de overeenkomst ofwel een hoog tarief in combinatie met het niet verrichten van reguliere bedrijfsactiviteiten. Een hoog tarief betekent in dit verband meer dan € 75 per uur en een kortere duur betreft korter dan 12 maanden. Wat wordt verstaan onder reguliere bedrijfsactiviteiten blijft vooralsnog onduidelijk. Verder wordt boven het hiervoor genoemde lage tarief een opdrachtgeversverklaring ingevoerd die via een web module kan worden verkregen. Het doel hiervan is om een opdrachtgever te vrijwaren van loonheffingen en premies werknemersverzekeringen op de voorwaarde dat de vragen naar waarheid zijn beantwoord en in de praktijk wordt gewerkt overeenkomstig de gegeven antwoorden.²⁴⁷

Alhoewel het voorstel nadere uitwerking behoeft alvorens kan worden beoordeeld of het uitvoerbaar is, bestaan vooralsnog veel vragen en onduidelijkheden. Zo blijft onduidelijk hoe wordt omgegaan met de duur van een opdrachtovereenkomst en de vaststelling van het uurtarief. Een opdracht kan bijvoorbeeld zodanig worden ingericht dat telkens wordt verlengd met een nieuwe overeenkomst. Daarnaast wordt niet iedereen per uur betaald. Er zijn immers ook andere beloningsvormen denkbaar, zoals stukloon. Ook wordt met de opdrachtgeversverklaring nog steeds geen rechtszekerheid verschaft voor opdrachtgevers die te goeder trouw zijn. De opdrachtgeversverklaring is namelijk geen vrijwaring, maar een voorwaardelijke toezegging. Achteraf kan pas worden vastgesteld of al dan niet sprake is van een arbeidsovereenkomst. Wat betreft de web module kan bovendien worden betwist of deze de gewenste verduidelijking van de regelgeving gaat bieden. Eerder is immers geconstateerd dat dit voor

²⁴⁶ Regeerakkoord 2017 – 2021, ‘Vertrouwen in de toekomst’.

²⁴⁷ Regeerakkoord 2017 – 2021, ‘Vertrouwen in de toekomst’, p.25-26.

de ondernemerscheck niet het geval is. De web module staat of valt in dit verband met de juiste juridische uitgangspunten.²⁴⁸

Het onderhavige voorstel is na de VAR-wetgeving, het voorstel voor een BGL en de Wet DBA inmiddels al de vierde poging om de afbakening van een dienstbetrekking te regelen.^{249 250} Bedacht moet evenwel worden dat het onderliggende probleem van schijnzelfstandigheid is terug te herleiden naar het fiscale verschil in behandeling tussen werknemers en ondernemers. Voor opdrachtnemers levert het ondernemersregime namelijk een fiscaal gunstigere behandeling op, terwijl opdrachtgevers op hun beurt gebruik kunnen maken van flexibele arbeid zonder aan arbeidsrechtelijke regels te zijn gebonden. Een eerste oplossingsrichting kan mijns inziens dan ook worden gevonden in het verkleinen van het verschil in behandeling tussen werknemers en ondernemers. Hierbij kan worden gedacht aan een vermindering van het verschil in belastingdruk alsmede aan een verplichte verzekering voor zelfstandigen. De incentive om een arbeidsrelatie niet te laten kwalificeren als een dienstbetrekking dient in ieder geval te worden verminderd. Hoe de vermindering van het verschil in behandeling precies moet worden vormgegeven behoeft evenwel nader onderzoek en past niet binnen de omvang van deze scriptie. Overigens behoeft het voorgaande enige nuancering. Een verschil in behandeling tussen werknemers en ondernemers is namelijk zeker niet onterecht. De rechtspositie van werknemers en ondernemers verschilt immers wezenlijk. Ondernemers lopen bijvoorbeeld ondernemersrisico, terwijl dit risico bij werknemers ontbreekt. Verder kunnen werknemers aanspraak maken op een uitkering bij ontslag, terwijl een dergelijke inkomenszekerheid niet opgaat voor ondernemers. Bij het verkleinen van het verschil in behandeling tussen werknemers en ondernemers dient deze verschillende rechtspositie daarom altijd in acht te worden genomen.

Wat betreft de regelgeving omtrent de afbakening van de dienstbetrekking in het algemeen geldt naar mijn mening het volgende. Alvorens het voorstel uit het regeerakkoord wordt doorgevoerd moeten de hiervoor genoemde onduidelijkheden tenminste zijn weggenomen. Zodra duidelijkheid bestaat omtrent de uitleg van de regelgeving ligt het vervolg van de oplossing niet zo zeer in de wetgevende, maar in de uitvoerende sfeer. Wetgeving dient namelijk adequaat te worden gehandhaafd op basis van een kenbaar beleid. Het gaat hierbij om een deugdelijke voorlichting over de geldende regels alsmede om het forceren van de eerbiediging van de regelgeving met bijvoorbeeld juridische reactie op niet-naleving. Hierbij is het evenwel van belang dat het zowel belastingplichtigen als inspecteurs duidelijk voor ogen staat wat de bedoeling van de wetgever is. Verder dient te worden gezocht naar een evenwichtige manier om werkverschaffers zekerheid vooraf te geven over de status van de arbeidsrelatie. Het zou de rechtszekerheid bijvoorbeeld ten goede komen als aan de voorgestelde opdrachtgeversverklaring zekerheid wordt verbonden over de kwalificatie van de arbeidsrelatie.

Concluderend dient de onduidelijkheid omtrent de uitleg van de regelgeving te worden weggenomen en moet de regelgeving naar behoren worden gehandhaafd om zo tot een meer adequate belastingheffing over inkomen uit platformarbeid te komen. Voorts dient de kern van het probleem te

²⁴⁸ Emmerig, B., Vervanging van de Wet DBA, WFR 2018/63.

²⁴⁹ Emmerig, B., Vervanging van de Wet DBA, WFR 2018/63.

²⁵⁰ De Verklaring Arbeidsrelatie (VAR) werd door de belastingdienst afgegeven naar aanleiding van de antwoorden op het aanvraagformulier. De Beschikking geen loonheffingen (BGL) zou daarentegen geen oordeel bevatten over de kwalificatie van de arbeidsrelatie in de inkomstenbelasting, maar de beschikking zou zich beperken tot de vraag of wel of geen sprake is van inhoudingsplicht voor de loonbelasting.

worden aangepakt door het verschil in behandeling tussen werknemers en ondernemers te verkleinen. Hiermee wordt de incentive om een arbeidsrelatie niet te laten kwalificeren als een dienstbetrekking verminderd.

5.7 De forfaitaire rendementsheffing van box 3

5.7.1 Knelpunt

Het volgende knelpunt heeft betrekking op de forfaitaire rendementsheffing van box 3 en komt aan de orde bij het rendabel maken van roerende en onroerende zaken. De forfaitaire heffing is bij de Wet IB 2001 met name geïntroduceerd, omdat de heffing over inkomen uit vermogen onder de Wet IB 1964 gemakkelijk was te ontgaan door vermogensvoordelen te genieten in de vorm van onbelaste waardeinstijgingen. De grondslagerosie die hierdoor ontstond is met de introductie van het boxenstelsel en meer specifiek de forfaitaire rendementsheffing van box 3 grotendeels weggenomen. Ingevolge het forfaitaire karakter van de rendementsheffing van box 3 vallen vermogenswinsten niet langer in de onbelaste sfeer.

De forfaitaire rendementsheffing van box 3 kent evenwel een aantal belangrijke bezwaren. Kenmerkend voor een forfaitaire heffing is namelijk dat de daadwerkelijk behaalde inkomsten niet relevant zijn, maar dat het inkomen jaarlijks wordt verondersteld. De forfaitaire rendementsheffing van box 3 is daardoor niet in overeenstemming met de rechtsgrond van de inkomstenbelasting, te weten het draagkrachtbeginsel. Ingevolge het forfaitaire karakter van de heffing worden de werkelijk behaalde voordelen namelijk buiten beschouwing gelaten, waardoor economisch gelijke gevallen niet noodzakelijkerwijs gelijk worden behandeld. Ook staat niet vast dat de gemiddelde belastingdruk toeneemt naarmate het inkomen stijgt, omdat geen rekening wordt gehouden met de draagkracht van een individuele belastingplichtige. Belastingplichtigen worden weliswaar zwaarder belast naarmate het vermogen toeneemt, maar het daadwerkelijk behaalde inkomen wordt buiten beschouwing gelaten. Van zowel horizontale als verticale gelijkheid is aldus geen sprake. Met ingang van 1 januari 2017 is het veronderstelde rendement afhankelijk van de omvang van het vermogen en betreft het niet meer één vast percentage van 4%. Het voordeel uit sparen en beleggen wordt hierbij bepaald door de grondslag op te delen in een spaargedeelte (rendementsklasse 1) en een beleggingsgedeelte (rendementsklasse 2), waarna beide rendementsklassen worden vermenigvuldigd met het daarbij behorende veronderstelde rendement. De veronderstelde rendementen worden hierbij gebaseerd op de gemiddelde werkelijke rendementen uit het (recente verleden). Met deze wijzigingen werd getracht beter aan te sluiten bij de werkelijke rendementen. Alhoewel de werkelijk behaalde rendementen hiermee beter worden benaderd, blijft het inherent aan dit stelsel dat het vrijwel nooit exact zal aansluiten bij het rendement van de individuele belastingplichtige.

5.7.2 Aanbeveling

De Staatsecretaris van Financiën heeft door middel van een brief aan de Tweede Kamer aangekondigd box 3 met ingang van 1 januari 2022 verder te willen hervormen.²⁵¹ Onder het nieuwe voorstel wordt de vermogensrendementsheffing berekend op basis van de werkelijke verhouding tussen spaargeld, beleggingen en schulden per individuele belastingplichtige. Voorts wordt voor elk van deze drie te onderscheiden categorieën een afzonderlijk forfaitair rendement of afzonderlijke debetrente (in geval

²⁵¹ Brief Staatssecretaris van Financiën 6 september 2019, nr. 2019-0000148689.

van schuld) vastgesteld, die zoveel mogelijk aansluit bij het werkelijke gemiddelde rendement. Het heffingsvrije vermogen van thans € 30.000 blijft onder de voorgestelde regeling gelden aan de voet van de totale bezittingen. Indien het totaal van de bezittingen het heffingsvrije vermogen overschrijdt, wordt bepaald welk gedeelte kan worden aangemerkt als spaargeld binnen het vermogen. Vervolgens wordt aan de hand van de vastgestelde forfaitaire rendementen per categorie afzonderlijk het inkomen bepaald en vervolgens bij elkaar opgeteld. Aansluitend geldt voor het totaal aan inkomsten een heffingsvrij inkomen van naar verluidt € 400 gecombineerd met een verhoging van het tarief van 30% naar 33%. Het uitgangspunt van het kabinet ten aanzien van de voorgestelde heffingssystematiek is dat de heffing moet aansluiten bij het gevoel van rechtvaardigheid en de draagkracht van de belastingbetaler. Ook moet de bepaling van de heffingsgrondslag uitlegbaar zijn en moet de belastingbetaler niet opgezadeld worden met hoge administratieve lasten. Verder moet het stelsel uitvoerbaar zijn en voldoende robuust zijn tegen belastingontwijking.²⁵²

De voorgestelde heffingssystematiek sluit in mijn optiek beter aan bij het draagkrachtbeginsel dan de huidige heffingssystematiek. Door rekening te houden met de daadwerkelijke verhouding tussen spaargeld, beleggingen en schulden wordt in beginsel beter aangesloten bij de individuele draagkracht van een belastingplichtige. Bovendien wordt voor elke categorie een forfaitair rendement vastgesteld dat zoveel mogelijk aansluit bij het werkelijke gemiddelde rendement. Het voorgestelde stelsel werkt evenwel afbakeningsproblematiek en mogelijkheden tot belastingontwijking in de hand. Het forfaitaire rendement voor inkomen uit beleggen ligt namelijk beduidend hoger dan het forfaitaire spaarrendement, waardoor een incentive ontstaat om liquide beleggingen rond de peildatum tijdelijk om te zetten in spaargeld.

Wat betreft het voorstel om beter aan te sluiten bij de werkelijk behaalde rendementen in box 3 blijkt wederom dat dit alleen mogelijk wordt geacht door concessies te doen. De uitvoering en handhaving van het stelsel door de belastingdienst moeten namelijk worden gewaarborgd. Bovendien moet het stelsel geen hoge administratieve lasten voor de belastingbetaler opleveren. Alhoewel de werkelijk behaalde rendementen met het onderhavige voorstel beter worden benaderd, blijft het inherent aan dit stelsel dat het vrijwel nooit exact zal aansluiten bij het rendement van de individuele belastingplichtige. Bezien vanuit het draagkrachtbeginsel heeft het dan ook de voorkeur om de daadwerkelijk behaalde voordelen met de exploitatie van roerende en onroerende zaken in box 3 in de belastingheffing te betrekken. Zoals omschreven in paragraaf 5.1.2 kunnen deze inkomsten worden achterhaald door digitale platforms te verplichten tot automatische informatie-uitwisseling. Hierdoor wordt het risico op niet-naleving (gedeeltelijk) ondervangen. Verder wordt het verschil in behandeling tussen box 1 en box 3 ten aanzien van de behaalde inkomsten verkleind, waardoor arbitrage tussen de boxen minder aantrekkelijk wordt. Een dergelijke systematiek functioneert echter niet altijd als de inkomsten worden behaald zonder tussenkomst van een digitaal platform. De belastingdienst heeft in dat verband namelijk geen zicht op de behaalde inkomsten, waardoor uitvoerings- en handavingsproblematiek kan ontstaan. Bovendien worden belastingplichtigen geconfronteerd met extra administratieve lasten. Zoals eerder vermeld, heeft een apart fiscaal regime voor inkomsten uit de platformeconomie in principe niet mijn voorkeur. Hierbij bestaat namelijk het risico dat belastingplichtigen die zich in economisch vergelijkbare omstandigheden bevinden niet gelijk worden

²⁵² Brief Staatssecretaris van Financiën 6 september 2019, nr. 2019-0000148689.

behandeld. Alhoewel economisch gelijke gevallen onder het huidige box 3 systeem evengoed niet altijd gelijk worden behandeld, betwijfel ik of een verschil in behandeling op basis van het al dan niet benutten van een digitaal platform überhaupt houdbaar is wat betreft het non-discriminatiebeginsel van artikel 14 EHRM en artikel 26 IVBPR. Kortgezegd gaat het in dat verband om de vraag of en in welke mate een verschil in behandeling gerechtvaardigd is. Dit is eventueel een onderwerp voor nader onderzoek. Ook behoort het nader onderzoek of eventueel voor bepaalde vermogensbestanddelen in box 3 kan worden aangesloten bij het daadwerkelijk behaalde rendement. Meer specifiek kan dit bijvoorbeeld worden onderzocht voor roerende zaken. Roerende zaken maken in tegenstelling tot onroerende zaken niet per definitie onderdeel uit van de rendementsgrondslag in box 3. Roerende zaken worden immers slechts als bezitting in box 3 aangemerkt als ze niet voor persoonlijke doeleinden worden gebruikt ofwel voor persoonlijke doeleinden worden gebruikt doch hoofdzakelijk als belegging dienen. Ingevolge deze open norm bestaat dus reeds een aanzienlijk risico op niet-naleving alsmede op uitvoerings- en handhavingsproblematiek. In hoeverre een heffing over de daadwerkelijk behaalde voordelen uitkomst kan bieden dient nader te worden onderzocht.

Concluderend, is het voorstel van de Staatsecretaris een goede aanzet tot een heffingssysteem die beter aansluit bij de daadwerkelijk behaalde voordelen. Desalniettemin behoort het nader onderzoek of eventueel voor bepaalde vermogensbestanddelen in box 3 kan worden aangesloten bij het daadwerkelijk behaalde rendement. Bovendien behoeven de mogelijkheden tot belastingontwijking en eventuele afbakeningsproblematiek te worden verholpen alvorens het voorstel van de Staatsecretaris wordt doorgezet.

5.8 Hoofdzakelijk als belegging criterium

5.8.1 Knelpunt

Zoals reeds benoemd, blijven de daadwerkelijk behaalde voordelen in box 3 buiten beschouwing. Daarentegen wordt de rendementsgrondslag vermenigvuldigd met het daarbij behorende forfaitaire rendement. De rendementsgrondslag is de waarde van de bezittingen verminderd met de waarde van de schulden. Roerende zaken worden in box 3 in principe slechts als bezitting aangemerkt indien ze niet voor persoonlijke doeleinden worden gebruikt of verbruikt. Roerende zaken die voor persoonlijke doeleinden worden gebruikt doch hoofdzakelijk als belegging dienen worden echter wel als bezitting aangemerkt. Het blijkt in de praktijk evenwel geen eenvoudige opgave om op een objectieve wijze vast te stellen of roerende zaken al dan niet hoofdzakelijk als belegging dienen. Een dergelijke open norm leidt enerzijds tot controleproblematiek bij de belastingdienst, aangezien alsdan maatwerk moet worden toegepast per individuele belastingplichtige. Gelet op de capaciteit van het uitvoerend apparaat is dergelijk maatwerk evenwel niet mogelijk, waardoor aangiftes veelal ongecontroleerd zullen worden gevolgd bij het opleggen van de aanslag. Anderzijds is het voor belastingplichtigen niet inzichtelijk wat zij mogen of moeten doen of nalaten.

5.8.2 Aanbeveling

De hiervoor genoemde open norm heeft enige concretisering. Het verdient mijns inziens de aanbeveling om een omzeldrempel in te stellen teneinde te bepalen of roerende zaken al dan niet hoofdzakelijk als belegging dienen. Een roerende zaak wordt dan in ieder geval als bezitting in box 3 aangemerkt als de omzeldrempel wordt overschreden. Indien de omzeldrempel niet wordt overschreden bestaat het rechtsvermoeden dat de betreffende roerende zaak niet hoofdzakelijk als

belegging dient. De roerende zaak kan dan dus alsnog worden aangemerkt als bezitting in box 3, maar de bewijslast daarvoor ligt bij de inspecteur. De inspecteur zal alsdan moeten bewijzen dat de roerende zaak hoofdzakelijk als belegging wordt aangehouden. Hiertoe kan de inspecteur zich beroepen op de criteria van de huidige open norm. Deze mogelijkheid voor de inspecteur is mijns inziens van belang om te voorkomen dat roerende zaken, die worden aangehouden met oog op toekomstige waardeinstijgingen, per definitie buiten de belastingheffing blijven als ze ook voor privédoeleinden worden gebruikt. Met dergelijke roerende zaken wordt namelijk niet altijd omzet behaald. De hoogte van het drempelbedrag behoeft nader onderzoek.

Het voorgestelde drempelbedrag maakt het in de praktijk mogelijk om op een objectieve wijze vast te stellen of een roerende zaak al dan niet hoofdzakelijk als belegging dient. Dit komt de eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid van het huidige fiscale wettelijke kader ten goede. Belastingplichtigen kunnen hun eigen fiscale situatie alsdan namelijk gemakkelijker beoordelen. Bovendien bestaat er voor de inspecteur de mogelijkheid om af te wijken van het rechtsvermoeden, indien de specifieke feiten en omstandigheden van het geval dat verlangen. Omdat de inspecteur kan afwijken van het rechtsvermoeden resulteert het onderhavige voorstel evenwel niet in volledige rechtszekerheid. De inspecteur zal echter altijd aannemelijk moeten maken waarom van een rechtsvermoeden moet worden afgeweken, waardoor de rechtszekerheid weldegelijk wordt verbeterd ten opzichte van de huidige situatie. Verder behoeft het uitvoerend orgaan geen maatwerk meer toe te passen per individuele belastingplichtige, wat de uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid van het huidige fiscale wettelijke kader ten goede komt. Dit geldt vooral wanneer de in paragraaf 5.2.5 omschreven automatische informatie-uitwisseling is bewerkstelligd. Concluderend, draagt het voorgestelde drempelbedrag bij aan een meer adequate belastingheffing over inkomsten uit de roerende zaken in de platformeconomie.

5.9 Deelconclusie

Uit hoofdstuk vier volgt dat het huidige fiscale wettelijke kader niet toereikend is om de inkomsten uit de platformeconomie adequaat in de belastingheffing te betrekken. Daarom is in dit hoofdstuk onderzocht wat de wenselijke en/of noodzakelijke aanpassingen van het huidige fiscale wettelijke kader zijn. De essentiële kwaliteitseisen van adequate wetgeving zijn hierbij als uitgangspunt genomen ter beantwoording van de volgende deelvraag: *Wat zijn wenselijke en/of noodzakelijke aanpassingen van het fiscale wettelijke kader?*

Allereerst is ingegaan op de complexiteit en niet-naleving van het huidige fiscale wettelijke kader in zijn geheel. In dit verband verdient het de aanbeveling om het wettelijke fiscale kader zodanig uit te breiden dat digitale platforms worden verplicht tot automatisch informatie-uitwisseling aan de belastingdienst. Aansluitend dient nader te worden onderzocht in hoeverre en binnen welk termijn het mogelijk is om digitale platforms inhoudingsplichtig te maken ten aanzien van de inkomsten die worden vergaard via het platform. Het moet hierbij gaan om een voorheffing die kan worden verrekend in de aangifte inkomstenbelasting. Deze noodzakelijke aanpassingen zijn van formele aard en hebben betrekking op het fiscale wettelijke kader in zijn geheel. Voorts zijn nog een aantal specifieke aanpassingen van het huidige fiscale wettelijke kader gewenst.

Een ander knelpunt is namelijk de afbakening tussen winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden (box 1) enerzijds en inkomen uit sparen en beleggen (box 3) anderzijds. Het verdient

in dit verband de aanbeveling om een besluit uit te vaardigen waarin richtlijnen worden opgenomen om te bepalen of sprake is van meer dan normaal vermogensbeheer. Hiermee wordt de huidige vage open norm geconcretiseerd, waardoor belastingplichtigen hun eigen fiscale situatie gemakkelijker kunnen beoordelen. Ook dient een omzetsdrempel te worden geïntroduceerd ten aanzien van de afbakening tussen winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden enerzijds en inkomen uit eigen woning anderzijds. Verder is het niet wenselijk om een onderscheid te maken tussen inkomsten uit de tijdelijke verhuur van een gehele eigen woning en van een gedeelte van de eigen woning. Het is de wetgever dan ook aanbevolen om de tekst van artikel 3.113 Wet IB 2001 zodanig aan te passen dat ook de verhuur van een gedeelte van de eigen woning onbetwistbaar onder de reikwijdte van de bepaling valt.

Daarnaast verdient het de aanbeveling om een omzetsdrempel in te stellen voor de afbakening tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden. Hiermee wordt de huidige open norm geconcretiseerd. Ook dient duidelijkheid te worden verschaft omtrent de uitleg van de regelgeving inzake de afbakening tussen winst uit onderneming en loon uit dienstbetrekking. Vervolgens dient de regelgeving adequaat te worden gehandhaafd op basis van een kenbaar beleid. Verder dient te worden gezocht naar een evenwichtige manier om werkverschaffers zekerheid vooraf te geven over de status van de arbeidsrelatie, maar moet ook het verschil in behandeling tussen werknemers en ondernemers worden verkleind. Daarnaast is geconstateerd dat de beoogde hervorming van box 3 beter aansluit bij de werkelijk behaalde rendementen in box 3. Desalniettemin blijft het inherent aan dit stelsel dat het vrijwel nooit exact zal aansluiten bij het rendement van de individuele belastingplichtige. Het behoeft dan ook nader onderzoek of eventueel voor bepaalde vermogensbestanddelen in box 3 kan worden aangesloten bij het daadwerkelijk behaalde rendement. Tot slot verdient het de aanbeveling om een omzetsdrempel in te stellen, teneinde te bepalen of roerende zaken al dan niet hoofdzakelijk als belegging dienen.

Hoofdstuk 6 Conclusie

6.1 Algemeen

Nieuwe manieren van werken, ondernemen en delen, waarbij de digitale snelweg een belangrijke faciliterende rol speelt, zijn niet meer weg te denken uit de (Nederlandse) economie. Al deze nieuwe vormen van werken, ondernemen en delen en de snelle ontwikkeling hiervan creëren evenwel uitdagingen voor de belastingheffing. Dit heeft aanleiding gegeven voor een onderzoek naar de platformeconomie en haar belastingtechnische aspecten. Het kabinet heeft in dit verband verklaard dat de bestaande Nederlandse regelgeving op fiscaal gebied toereikend is om de nieuwe gevolgen van de platformeconomie het hoofd te bieden. De Staatssecretaris van Economische zaken en Klimaat heeft daarnaast expliciet benoemd dat het wettelijke fiscale kader tot nu toe toereikend is gebleken om de nieuwe verdienmodellen te kunnen inpassen, aangezien inkomsten uit de platformeconomie voorsnog tot de belastbare bronnen van inkomen kunnen worden gerekend. Daarom is onderzocht in hoeverre het uitgangspunt van het kabinet opgaat. De probleemstelling die bij de uitvoering van dit onderzoek centraal staat is als volgt geformuleerd:

Is het huidige Nederlandse wettelijke fiscale kader toereikend om inkomen uit de platformeconomie adequaat in de belastingheffing te betrekken – en zo nee – wat zijn hiervoor wenselijke en mogelijkerwijs zelfs noodzakelijke aanpassingen?

Het onderzoek naar de probleemstelling is opgedeeld in vijf deelvragen welke in het hiernavolgende aan de orde komen. Aan de hand van de daarop betrekking hebbende deelconclusies wordt in paragraaf 6.3 een antwoord geformuleerd op de probleemstelling die in deze scriptie centraal staat.

6.2 Samenvatting deelconclusies

Allereerst is in hoofdstuk twee in kaart gebracht wie de deelnemers van de platformeconomie zijn en hoe het verdienmodel in elkaar zit ter beantwoording van de volgende deelvraag.

Hoe zit het verdienmodel van de platformeconomie in elkaar en welke rechtsbetrekkingen kunnen hierbij worden geconstateerd?

De platformeconomie wordt gekenmerkt door digitale platforms die vraag en aanbod samenbrengen op een wijze die zonder het gebruik van de moderne platformtechnologie niet op een rendabele manier te organiseren zou zijn geweest. Het platform wordt hierbij ontwikkeld en geëxploiteerd door de platformaanbieder, die veelal een percentage inhoudt op de betalingsstroom bij de uitgevoerde transacties tussen gebruikers. Om structuur aan te brengen in de verscheidenheid aan platforms zijn drie categorieën gevormd, te weten het delen van onroerende zaken, het delen van roerende zaken en platformarbeid. Binnen deze verschillende categorieën zijn één of meer digitale platforms bestudeerd, waarvan is uitgewerkt hoe het verdienmodel in elkaar zit en welke rechtsbetrekkingen daarbij kunnen worden geconstateerd.

De eerste categorie betreft het delen van onroerende zaken en is uitgewerkt aan de hand van het platform Airbnb. Dit platform faciliteert de verhuur van appartementen, kamers of gehele woningen aan met name toeristen. De contractuele relatie tussen Airbnb en zijn gebruikers komt tot stand op het moment van registratie op het platform via een gebruikersaccount. Deze overeenkomst valt aan

te merken als huurbemiddelingsovereenkomst in de zin van artikel 7:425 BW. Verder kwalificeert de overeenkomst tussen de aanbieder en gebruiker van woonruimte via Airbnb als een huurovereenkomst in de zin van artikel 7:201 BW. De tweede categorie ziet op het delen van roerende zaken en is uitgewerkt aan de hand van de platforms SnappCar en Peerby. SnappCar faciliteert het delen van auto's en brengt daartoe een service fee in rekening bij de totstandkoming van een transactie via het platform. De rechtsbetrekkingen tussen SnappCar en zijn gebruikers komen eveneens tot stand op het moment van registratie op het platform via een gebruikersaccount. De contractuele relatie tussen SnappCar en zijn gebruikers kan in dit verband worden aangemerkt als een bemiddelingsovereenkomst in de zin van artikel 7:425 BW. Peerby faciliteert het delen van duurzame consumptiegoederen. Het bedrijfsmodel van Peerby bestaat uit het voor gebruikers gratis platform 'Peerby Classic' en het betaalde platform 'Peerby Go'. Ten aanzien van Peerby Classic is sprake van een elektronisch prikbord tussen huurder en verhuurder van duurzame consumptiegoederen. Peerby Go is daarentegen aan te merken als aanbieder van verhuurdiensten en als partij bij overeenkomsten die tot stand komen tussen gebruikers van het platform. De overeenkomsten die tot stand komen tussen gebruikers van SnappCar en Peerby kwalificeren als huurovereenkomsten in de zin van artikel 7:201 BW. De derde categorie van onlineplatforms wordt gevormd door dienstverlening via digitale platforms, oftewel platformarbeid. Deze categorie is uitgewerkt aan de hand van drie subcategorieën. De eerste subcategorie wordt gekenmerkt door digitale platforms die zich niet bemoeien met de inhoud en uitvoering van de werkzaamheden, waarbij de platforms Sharednd en AnyJobby als uitgangspunt zijn genomen. Sharednd bemiddelt bij de totstandkoming van een opdrachtovereenkomst tussen klanten en hobbychefs, waarvoor een service fee in rekening wordt gebracht. AnyJobby bemiddelt bij de totstandkoming van een opdrachtovereenkomst tussen dienstverleners en particulieren die hulp zoeken bij uiteenlopende klussen. De tweede subcategorie kenmerkt zich door enerzijds de bestendige relatie tussen het platform en de dienstverlener en anderzijds de bestendige relatie tussen de klant en dienstverlener. Het platform Helping bemiddelt tussen schoonmakers en huishoudens en wordt bij deze subcategorie als uitgangspunt genomen. Tot slot wordt de derde subcategorie gevormd door platforms die de inhoud en vergoeding van een opdracht vooraf bepalen. Het platform Deliveroo is hierbij als uitgangspunt genomen. Dit platform levert maaltijdbezorgdiensten, waartoe wordt gecontracteerd met bezorgers die de daadwerkelijke bezorgdienst namens het platform uitvoeren.

Vervolgens is in hoofdstuk drie in kaart gebracht hoe het huidige fiscale wettelijke kader eruit ziet met betrekking tot belastingheffing over inkomsten die worden vergaard binnen de platformeconomie. De in hoofdstuk twee vastgestelde categorieën zijn hierbij als uitgangspunt genomen ter beantwoording van de volgende deelvraag.

Hoe ziet het huidige fiscale wettelijke kader eruit met betrekking tot de belastingheffing over inkomen uit de platformeconomie?

De eerste categorie waarvan het fiscale wettelijke kader is uitgewerkt betreft het delen van onroerende zaken, waarbij het platform Airbnb als uitgangspunt is genomen. De voordelen uit de exploitatie van direct gehouden onroerende zaken kwalificeren als winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden (box 1) dan wel als inkomen uit sparen en beleggen (box 3). Verder kan sprake zijn van belastbaar inkomen uit eigen woning. De afbakening tussen winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden (box 1) enerzijds en inkomen uit sparen en beleggen (box 3)

anderzijds wordt gevormd door het begrip 'normaal actief vermogensbeheer'. De grens van normaal vermogensbeheer wordt overschreden indien de aard en omvang van de werkzaamheden van de belastingplichtige zodanig bepalend zijn voor het voordeel, dat daaraan zelfstandige betekenis kan worden toegekend bij de kwalificatie van het voordeel. Indien de verhuur via Airbnb gepaard gaat met werkzaamheden zoals het verhelpen van incidenten en het schoonmaken van de verhuurde objecten, wordt de grens van normaal vermogensbeheer in principe niet overschreden. Dit kan evenwel anders zijn indien de belastingplichtige ook extra diensten aanbiedt zoals het verzorgen van een ontbijt of het organiseren van activiteiten in de omgeving. Dit geldt evenzeer als de belastingplichtige zijn eigen arbeidskracht op een zodanige wijze rendabel weet te maken dat een hogere huuropbrengst wordt gegenereerd dan bij normaal vermogensbeheer gebruikelijk is. Wanneer wordt geconstateerd dat de werkzaamheden van een belastingplichtige het normaal actief vermogensbeheer te boven gaan, dan kan er sprake zijn van winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden. Uit paragraaf 3.3.2.4 volgt dat het onderscheid tussen deze twee categorieën wordt gevormd door het duurzaamheids criterium. Er is alsdan sprake van winst uit onderneming indien de belastingplichtige de intentie heeft om te streven naar continuïteit ten aanzien van de werkzaamheden betreffende de vastgoedexploitatie. De oorspronkelijke gedachte achter het platform Airbnb is evenwel dat consumenten het huis waarin zij normaliter wonen tijdelijk verhuren op momenten dat ze er zelf niet in verblijven. Indien sprake is van een eigen woning in de zin van artikel 3.111 Wet IB 2001, waarbij de grens van meer dan normaal vermogensbeheer niet overschreden, wordt het saldo van de huurinkomsten en de kosten die daarmee rechtstreeks samenhangen voor 70% in aanmerking genomen als voordeel uit eigen woning. Ten aanzien van de verhuur van een gedeelte van de eigen woning is het evenwel nog onzeker of de huuropbrengsten op deze wijze kunnen worden belast. Indien dit niet mogelijk blijkt te zijn blijven de met de verhuur behaalde voordelen onbelast.

De tweede categorie waarvan het fiscale wettelijke kader is uitgewerkt betreft het delen van roerende zaken, waarbij de platforms Snappcar en Peerby als uitgangspunt zijn genomen. De rangorderegeling uit artikel 2.14 Wet IB 2001 impliceert dat eerst moet worden gezien of de voordelen behaald met de verhuur van duurzame consumptiegoederen via hiervoor genoemde platforms kwalificeren als belastbare winst uit onderneming. Wanneer de verhuuractiviteit niet is aan te merken als onderneming, moet worden beoordeeld of sprake is van resultaat uit overige werkzaamheden. Indien daarvan evenmin sprake is, resteert de vraag of sprake is van een belegging en daarmee inkomen uit sparen en beleggen. De afbakening tussen box 1 en box 3 wordt in dit verband wederom gevormd door het begrip 'normaal actief vermogensbeheer'. In het kader van de verhuur van duurzame consumptiegoederen via de hiervoor genoemde platforms bestaat de arbeid veelal uit het zoeken van huurders, het schoonmaken van de goederen en het eventueel plegen van (extra) onderhoud. De voordelen zijn in dit verband nagenoeg geheel te danken aan de eerder genoemde goederen, waarbij de arbeid van de belastingplichtige niet gemist kan worden maar evenwel een ondergeschikte rol heeft in die zin dat daarmee het voordeel niet wordt gecreëerd. Hiermee wordt in beginsel de grens van normaal vermogensbeheer niet overschreden. Dit kan evenwel anders zijn indien de belastingplichtige ook extra diensten aanbiedt zoals het brengen en weer ophalen van de goederen of zijn eigen arbeidskracht op een zodanige wijze rendabel weet te maken dat een hogere huuropbrengst wordt gegenereerd dan bij normaal vermogensbeheer gebruikelijk is. Indien wordt geconstateerd dat de grens van normaal vermogensbeheer niet wordt overschreden dient te worden onderzocht of de roerende zaken kunnen worden aangemerkt als bezitting in box 3. Roerende zaken worden slechts aangemerkt als bezitting indien ze niet voor persoonlijke doeleinden worden gebruikt ofwel voor

persoonlijke doeleinden worden gebruikt doch hoofdzakelijk als belegging dienen. De subjectieve intentie van de belastingplichtige om de goederen hoofdzakelijk (groter dan of gelijk aan 70%) aan te houden om daarmee economische voordelen te genereren is hierbij doorslaggevend.

De derde categorie, waarvan het fiscale wettelijke kader is uitgewerkt, betreft dienstverlening via digitale platforms, oftewel platformarbeid. Deze categorie wordt uitgewerkt aan de hand van drie subcategorieën. De eerste subcategorie is uitgewerkt aan de hand van de platforms Sharednd en AnyJobby. Kenmerkend ten aanzien van Sharednd is dat de vergoeding die wordt ontvangen voor de dienstverlening uitsluitend de gemaakte kosten mag dekken. Alhoewel wordt deelgenomen aan het economische verkeer, zal de dienstverlener in dit verband in subjectieve zin geen voordeel beogen, omdat de vergoeding uitsluitend de gemaakte kosten mag dekken, waardoor ook in objectieve zin geen voordeel valt te verwachten. Hierdoor is geen sprake van een bron van inkomen, waardoor behaalde voordelen niet worden belast en gemaakte kosten ook niet aftrekbaar zijn. Ten aanzien van dienstverlening via het platform AnyJobby wordt daarentegen wel een voordeel beoogd door deelname aan het economische verkeer, waarbij het voordeel ook redelijkerwijs is te verwachten. Voorts is vastgesteld dat in ieder geval geen sprake is van belastbaar loon uit dienstbetrekking, aangezien een gezagsverhouding tussen de platformwerker en Anyjobby ontbreekt. Voordelen behaald met dienstverlening via AnyJobby kwalificeren aldus als winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden. Indien de belastingplichtige streeft naar continuïteit en niet slechts incidentele opdrachten verricht, is in dit verband sprake van een objectieve onderneming en daarmee winst uit onderneming. De tweede subcategorie is uitgewerkt aan de hand van het platform Helping. Allereerst is vastgesteld dat de rechtsverhouding tussen Helping en haar schoonmakers niet kwalificeert als arbeidsovereenkomst. De schoonmakers zijn namelijk vrij om de schoonmaakwerkzaamheden naar eigen inzicht en zonder instructies van Helping uit te voeren. Verder dient te worden beoordeeld of sprake is van een objectieve onderneming en daarmee winst uit onderneming. Hiertoe is doorslaggevend of de dienstverlener zelfstandig is en ondernemersrisico loopt. Ook moet een schoonmaker ten aanzien van de dienstverlening via Helping streven naar continuïteit en niet slechts incidenteel opdrachten verrichten. Indien evenwel wordt geconstateerd dat sprake is van een arbeidsovereenkomst tussen de schoonmaker en de klant, dan kwalificeren de behaalde voordelen als resultaat uit overige werkzaamheden. Een dergelijke arbeidsovereenkomst valt namelijk onder de Regeling Dienstverlening aan huis valt, waardoor geen sprake is van loon uit dienstbetrekking. De kwalificatie resultaat uit overige werkzaamheden resteert alsdan. Mocht van een arbeidsovereenkomst of ondernemerschap überhaupt geen sprake zijn, dan kwalificeren de behaalde voordelen van een schoonmaker via het platform Helping mede als resultaat uit overige werkzaamheden. De derde subcategorie is uitgewerkt aan de hand van het platform Deliveroo. Ten aanzien van de kwalificatie van de rechtsverhouding tussen Deliveroo en haar bezorger zijn door de Rechtbank Amsterdam twee tegenstrijdige uitspraken gedaan. In de eerste Deliveroo uitspraak komt de kantonrechter tot de conclusie dat sprake is van een opdrachtovereenkomst, terwijl in Deliveroo II wordt geconcludeerd dat weldegelijk sprake is van een arbeidsovereenkomst. Voorts is in principe sprake van loon uit dienstbetrekking, waarbij Deliveroo is gehouden tot inhouding van loonbelasting. Mocht ten aanzien van de rechtsverhouding tussen Deliveroo en een individuele bezorger op basis van specifieke feiten en omstandigheden worden geconstateerd dat evenwel geen sprake is van een arbeidsovereenkomst, dan wordt het door de bezorger behaalde resultaat belast als winst uit onderneming ofwel resultaat uit overige werkzaamheden.

Aansluitend is in hoofdstuk vier onderzocht of het huidige Nederlandse wettelijke fiscale kader toereikend is om inkomen uit de platformeconomie adequaat in de belastingheffing te betrekken. Het in hoofdstuk drie uitgewerkte wettelijke fiscale kader is hierbij als uitgangspunt genomen ter beantwoording van de volgende deelvraag.

Is het huidige fiscale wettelijke kader toereikend om de inkomsten uit de platformeconomie adequaat in de belastingheffing te betrekken?

Om tot een antwoord te komen op de vierde deelvraag en daarmee op het eerste gedeelte van de probleemstelling is het huidige fiscale wettelijke kader getoetst aan de essentiële kwaliteitseisen van adequate wetgeving, te weten:

- Doeltreffendheid (effectiviteit);
- Doelmatigheid (efficiëntie);
- Eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid;
- Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid.

De in hoofdstuk 2 vastgestelde categorieën zijn beoordeeld aan de hand van het hiervoor genoemde toetsingskader. Aangezien het toetsingskader uit verschillende criteria bestaat, is een weging gemaakt van de verschillende criteria om tot een uiteindelijke conclusie te komen. Allereerst is vastgesteld dat het huidige fiscale wettelijke kader doeltreffend kan worden geacht ten aanzien van de belastingheffing over inkomen uit de platformeconomie. De specifieke doelstellingen die de wetgever voor ogen had bij de introductie van de huidige Wet IB 2001 worden in belangrijke mate gerealiseerd. Bovendien is het huidige fiscale wettelijke kader in overeenstemming met het draagkrachtbeginsel voor zover de behaalde voordelen aan de inkomensbronnen in box 1 kunnen worden toegerekend. De forfaitaire rendementsheffing van box 3 is daarentegen niet in overeenstemming met het draagkrachtbeginsel.

Verder kan het huidige fiscale wettelijke kader niet doelmatig worden geacht ten aanzien van de belastingheffing over inkomen uit de platformeconomie. De opkomst van digitale platforms heeft geresulteerd in een toename van het aantal belastingplichtigen dat met complexe afbakeningsproblematiek wordt geconfronteerd. Ingevolge de complexiteit van de regelgeving moet vanuit een uitvoeringstechnisch oogpunt maatwerk per individuele belastingplichtige worden toegepast, maar ook vanuit het oogpunt van de belastingplichtige kan onduidelijkheid ontstaan over de kwalificatie van een voordeel. Voorts resulteert de complexiteit van de regelgeving in een gelijklopende conclusie ten aanzien van de eenvoud, duidelijkheid en toegankelijkheid van het huidige fiscale wettelijke kader. Het gaat in dit verband namelijk om verfijnde regelgeving, waarbij wordt gestreefd naar uiterste rechtvaardigheid in alle situaties voor alle gevallen. Ook is het huidige fiscale wettelijk kader niet (voldoende) handhaafbaar en uitvoerbaar ten aanzien van belastingheffing over inkomsten uit de platformeconomie. De regelgeving is complex en de belastingdienst heeft geen zicht op de inkomsten, die worden behaald via digitale platforms. Het huidige fiscale wettelijke kader is daarmee gevoelig voor niet-naleving in die zin dat belastingplichtigen hun behaalde inkomsten al dan niet bewust weglaten of onjuist opnemen in hun aangifte inkomstenbelasting. Bovendien is de capaciteit van het uitvoerend apparaat onvoldoende om het hiertoe benodigde maatwerk per individuele belastingplichtige toe te passen en naleving af te dwingen.

De toetsingscriteria in onderling samenhang bezien leiden mijn inziens tot de conclusie dat het huidige fiscale wettelijke kader niet toereikend is om de inkomsten uit de platformeconomie adequaat in de belastingheffing te betrekken. Alhoewel de voordelen theoretisch bezien tot de verschillende belastbare bronnen van inkomen kunnen worden gerekend, is het huidige Nederlandse fiscale wettelijke kader in mijn optiek in principe niet toereikend om de nieuwe gevolgen van de platformeconomie het hoofd te bieden. In de praktijk blijkt het namelijk geen eenvoudige opgave om het onderscheid tussen de verschillende inkomensbronnen op een objectieve wijze vast te stellen. Dit leidt enerzijds tot controleproblematiek bij de belastingdienst en anderzijds tot onzekerheid voor belastingplichtigen. Ook is de regelgeving gevoelig voor niet-naleving in die zin dat belastingplichtigen behaalde inkomsten al dan niet bewust niet opnemen in hun aangifte inkomstenbelasting. Ik kan de Staatssecretaris van Economische zaken en Klimaat aldus in zoverre volgen dat inkomsten uit de platformeconomie vooralsnog tot de belastbare bronnen van inkomen kunnen worden gerekend. Ik kan mij evenwel niet vinden in de veronderstelling van het kabinet dat de bestaande Nederlandse regelgeving op fiscaal gebied toereikend is om de nieuwe gevolgen van de platformeconomie het hoofd te bieden.

Aangezien in hoofdstuk vier is geconstateerd dat het huidige fiscale wettelijke kader niet toereikend is om de inkomsten uit de platformeconomie adequaat in de belastingheffing te betrekken, is in hoofdstuk vijf beoordeeld wat de wenselijke en/of noodzakelijke aanpassingen zijn. De essentiële kwaliteitseisen van adequate wetgeving zijn hierbij als uitgangspunt genomen ter beantwoording van de volgende deelvraag.

Wat zijn wenselijke en/of noodzakelijke aanpassingen van het fiscale wettelijke kader?

Allereerst is ingegaan op de complexiteit en niet-naleving van het huidige fiscale wettelijke kader in zijn geheel. In dit verband verdient het de aanbeveling om het wettelijke fiscale kader zodanig uit te breiden dat digitale platforms worden verplicht tot automatisch informatie-uitwisseling aan de belastingdienst. Aansluitend dient nader te worden onderzocht in hoeverre en binnen welk termijn het mogelijk is om digitale platforms inhoudingsplichtig te maken ten aanzien van de inkomsten die worden vergaard via het platform. Het moet hierbij gaan om een voorheffing die kan worden verrekend in de aangifte inkomstenbelasting. Deze noodzakelijke aanpassingen zijn van formele aard en hebben betrekking op het fiscale wettelijke kader in zijn geheel. Voorts zijn nog een aantal specifieke aanpassingen van het huidige fiscale wettelijke kader gewenst.

Een ander knelpunt is namelijk de afbakening tussen winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden (box 1) enerzijds en inkomen uit sparen en beleggen (box 3) anderzijds. Het verdient in dit verband de aanbeveling om een besluit uit te vaardigen waarin richtlijnen worden opgenomen om te bepalen of sprake is van meer dan normaal vermogensbeheer. Hiermee wordt de huidige vage open norm geconcretiseerd, waardoor belastingplichtigen hun eigen fiscale situatie gemakkelijker kunnen beoordelen. Ook dient een omzeldrempel te worden geïntroduceerd ten aanzien van de afbakening tussen winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden enerzijds en inkomen uit eigen woning anderzijds. Verder is het niet wenselijk om een onderscheid te maken tussen inkomsten uit de tijdelijke verhuur van een gehele eigen woning en van een gedeelte van de eigen woning. Het is de wetgever dan ook aanbevolen om de tekst van artikel 3.113 Wet IB 2001 zodanig

aan te passen dat ook de verhuur van een gedeelte van de eigen woning onbetwistbaar onder de reikwijdte van de bepaling valt.

Daarnaast verdient het de aanbeveling om een omzeldrempel in te stellen voor de afbakening tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden. Hiermee wordt de huidige open norm geconcretiseerd. Ook dient duidelijkheid te worden verschaft omtrent de uitleg van de regelgeving inzake de afbakening tussen winst uit onderneming en loon uit dienstbetrekking. Vervolgens dient de regelgeving adequaat te worden gehandhaafd op basis van een kenbaar beleid. Verder dient te worden gezocht naar een evenwichtige manier om werkverschaffers zekerheid vooraf te geven over de status van de arbeidsrelatie, maar moet ook het verschil in behandeling tussen werknemers en ondernemers worden verkleind. Daarnaast is geconstateerd dat de beoogde hervorming van box 3 beter aansluit bij de werkelijk behaalde rendementen in box 3. Desalniettemin blijft het inherent aan dit stelsel dat het vrijwel nooit exact zal aansluiten bij het rendement van de individuele belastingplichtige. Het behoeft dan ook nader onderzoek of eventueel voor bepaalde vermogensbestanddelen in box 3 kan worden aangesloten bij het daadwerkelijk behaalde rendement. Tot slot verdient het de aanbeveling om een omzeldrempel in te stellen, teneinde te bepalen of roerende zaken al dan niet hoofdzakelijk als belegging dienen.

6.3 Antwoord probleemstelling

Gelet op de voorgaande deelconclusies moet het eerste gedeelte van de probleemstelling ontkennend worden beantwoord. Het huidige fiscale wettelijke kader is niet toereikend bevonden om de inkomsten uit de platformeconomie adequaat in de belastingheffing te betrekken. Alhoewel de voordelen theoretisch gezien tot de verschillende belastbare bronnen van inkomen kunnen worden gerekend, is het huidige Nederlandse fiscale wettelijke kader niet toereikend om de nieuwe gevolgen van de platformeconomie het hoofd te bieden. In de praktijk blijkt het namelijk geen eenvoudige opgave om het onderscheid tussen de verschillende inkomensbronnen op een objectieve wijze vast te stellen. Dit leidt enerzijds tot controleproblematiek bij de belastingdienst en anderzijds tot onzekerheid voor belastingplichtigen. Ook is de regelgeving gevoelig voor niet-naleving, in die zin dat belastingplichtigen behaalde inkomsten al dan niet bewust niet opnemen in hun aangifte inkomstenbelasting. Ik kan de Staatssecretaris van Economische zaken en Klimaat aldus in zoverre volgen dat inkomsten uit de platformeconomie vooralsnog tot de belastbare bronnen van inkomen kunnen worden gerekend. Ik kan mij evenwel niet vinden in de veronderstelling van het kabinet dat de bestaande Nederlandse regelgeving op fiscaal gebied toereikend is om de nieuwe gevolgen van de platformeconomie het hoofd te bieden. Om die reden is onderzoek naar een alternatieve meer adequate belastingheffing noodzakelijk geacht. Voorts zijn een aantal aanpassingen geformuleerd, die in mijn optiek leiden tot een meer adequate belastingheffing.

Ten eerste verdient het de aanbeveling om de het wettelijke fiscale kader zodanig uit te breiden dat digitale platforms worden verplicht tot automatisch informatie-uitwisseling aan de belastingdienst. Aansluitend dient nader te worden onderzocht in hoeverre en binnen welk termijn het mogelijk is om digitale platforms inhoudingsplichtig te maken ten aanzien van de inkomsten die worden vergaard via het platform. Deze noodzakelijke aanpassingen zijn van formele aard en hebben betrekking op het fiscale wettelijke kader in zijn geheel. Voorts zijn nog een aantal specifieke aanpassingen van het huidige fiscale wettelijke kader gewenst.

Het verdient de aanbeveling om een besluit uit te vaardigen waarin richtlijnen worden opgenomen om te bepalen of sprake is van meer dan normaal vermogensbeheer. Hiermee wordt de huidige vage open norm geconcretiseerd, waardoor belastingplichtigen hun eigen fiscale situatie gemakkelijker kunnen beoordelen. Ook dient een omzetsdrempel te worden geïntroduceerd ten aanzien van de afbakening tussen winst uit onderneming of resultaat uit overige werkzaamheden enerzijds en inkomen uit eigen woning anderzijds. Verder is het niet wenselijk om een onderscheid te maken tussen inkomsten uit de tijdelijke verhuur van een gehele eigen woning en van een gedeelte van de eigen woning. Het is de wetgever dan ook aanbevolen om de tekst van artikel 3.113 Wet IB 2001 zodanig aan te passen dat ook de verhuur van een gedeelte van de eigen woning onbetwistbaar onder de reikwijdte van de bepaling valt. Voorts verdient het de aanbeveling om een omzetsdrempel in te stellen voor de afbakening tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden. Hiermee wordt de huidige open norm geconcretiseerd. Ook dient duidelijkheid te worden verschaft omtrent de uitleg van de regelgeving inzake de afbakening tussen winst uit onderneming en loon uit dienstbetrekking. Vervolgens dient de regelgeving adequaat te worden gehandhaafd op basis van een kenbaar beleid. Verder dient te worden gezocht naar een evenwichtige manier om werkverschaffers vooraf zekerheid te geven over de status van de arbeidsrelatie, maar moet ook het verschil in behandeling tussen werknemers en ondernemers worden verkleind. Daarnaast is geconstateerd dat de beoogde hervorming van box 3 beter aansluit bij de werkelijk behaalde rendementen in box 3. Desalniettemin blijft het inherent aan dit stelsel dat het vrijwel nooit exact zal aansluiten bij het rendement van de individuele belastingplichtige. Het behoeft dan ook nader onderzoek of eventueel voor bepaalde vermogensbestanddelen in box 3 kan worden aangesloten bij het daadwerkelijk behaalde rendement. Tot slot verdient het de aanbeveling om een omzetsdrempel in te stellen, teneinde te bepalen of roerende zaken al dan niet hoofdzakelijk als belegging dienen.

Literatuurlijst

Boeken

Berg, J.E. van den, De eigen woning, Fed fiscale brochures, 3e druk, Kluwer, Deventer, 2013.

Dool, R.P. van den, Belastingheffing over kapitaalinkomen bij natuurlijke personen, Rotterdam: Erasmus Universiteit 2009.

Dusarduijn, S.M.H. en Gribnau, J.L.M., 'Vermogensrendementsheffing, vijf jaar later: wetenschappelijke evaluatie Wet IB 2001', in: Vijf jaar Wet IB 2001, Deventer: Kluwer 2006.

Essers, P.H.J., Personenvennootschappen en aanverwante rechtsvormen, Kluwer, 2014.

Freudenthal, R.M. Resultaat uit overige werkzaamheden, FM 103, Kluwer: Deventer, 2002.

Heithuis, E.J.W., Kavelaars, P. en Schuver, B.F., Inkomensbelasting, Kluwer, tiende herziene druk 2014.

Hage, C.A., Handhaving van privaatrecht door toezichthouders, onderdeel 2.2.1.1 Contractvrijheid.

Weerepas, M.J.G.A.M., Cursus Belastingrecht IB, onderdeel 3.3.3.3B.b Dienstbetrekking.

Krantenartikelen

Driessen, C., 'De belastingdienst weet zich geen raad met de online deeleconomie' NRC 23 juni 2017.

'Maximale verhuur via Airbnb in Amsterdam 30 dagen' NOS 10 januari 2018.

Rijn, V. van, 'Honderdduizenden Nederlanders werken zwart, schoonmakers koploper'. NOS 27 september 2019.

Vegterlo, A., 'Een werkster brengt verplichtingen mee.' NRC 25 maart 2017.

Vos, A de, 'De fiscus maakt ook deel uit van de ruleconomie' Financieel Dagblad 13 juni 2015.

Hoge Raad

HR 4 december 1935, B. 5985.

HR 21 juni 1946, B 8137.

HR 7 maart 1951, B. 8963.

HR 23 december 1959, nr. 14 099, BNB 1960/26.

HR 1 juli 1964, nr. 15 251, BNB 1964/259.

HR 26 april 1976, nr. 15 718, BNB 1967/136.

HR 16 september 1981, nr. 20 684, BNB 1981/296.

HR 2 mei 1982, nr. 21 043, BNB 1982/174.

HR 4 april 1984, nr. 22 427, BNB 1984/144.

HR 4 december 1985, nr. 23 066, V-N 1986/247.16.

HR 9 september 1987, nr. 24 714, BNB 1987/298.

HR 8 november 1989, nr. 25 257, BNB 1990/73.

HR 3 oktober 1990, nr. 26 142, BNB 1990/329 (Medische proevenarrest).

HR 18 september 1991, nr. 27.270, BNB 1992/39.

HR 14 oktober 1992, nr. 28 110, BNB 1993/6.

HR 14 april 1993, nr 28 847, BNB 1993/203 (Receptenarrest).

HR 29 mei 1996, nr. 30 774, V-N 1996/2095.11.

HR 8 juli 1997, nr. 32 309, BNB 1997/134.

HR 16 december 1998, nr. 34 172, BNB 1999/147.

HR 20 december 2000, nr. 35 941, NTFR 2001/75.

HR 1 februari 2002, nr. 35 848, 36 238, 36 668, BNB 2002/127-129.

HR 8 juni 2007, nr. 42 044, BNB 2007/246.

HR 15 juni 2007, nr. 42.148, NTFR 2007/1279.

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

HR 23 april 2010, nr. 09/04843, V-N 2010/20.8.

HR 24 juni 2011, nr. 10/01299, BNB 2011/246.

HR 6 juni 2014, nr. 13/01356, FED 2014/72.

HR 16 oktober 2015, NJ 2016/108 (Duinzig/Tacq).

Hof van Justitie

HvJ EU 20 december 2017, C-434/15, NJ 2018/361 (Uber Spain zaak).

Centrale Raad van Beroep

CRvB 16 oktober 1964, RSV1964/175.

CRvB 20 juni 1969, RSV 1969/147.

CRvB 29 april 1974, RSV 1974/371.

CRvB 15 april 1976, RSV 1976/253.

CRvB 26 augustus 1980, RSV 1980/281.

CRvB 10 maart 1981, RSV 1981/160.

CRvB 27 maart 1984, RSV 1984/157.

CRvB 9 november 1988, RSV 1989/116.

CRvB 2 oktober 2008, LJN BF7427.

Overige jurisprudentie

Hof Arnhem 22 augustus 1997, nr. 96/0821, V-N 1997/4707.12.

Hof 's-Hertogenbosch 18 september 2009, nr. 08/00103, V-N 2010/10.15.

Hof 's-Hertogenbosch 15 november 2016, nr. 200.167.896/01, ECLI:NL:GHSHE:2016:5109.

Rechtbank Noord-Holland 30 mei 2018, nr. AWB-17_4535, V-N 2018/34.5.

Rechtbank Amsterdam 23 juli 2018, nr. 6622665 CV EXPL 18-2673, V-N 2018/41.3.

Rechtbank Amsterdam 15 januari 2019, nr. 7044576 CV EXPL 18-14763, AR 2019/205.

Rechtbank Amsterdam 1 juli 2019, nr. 7299840 CV EXPL 18-23708, JAR 2019/171.

Parlementaire stukken

Kamerstukken II, 1990/91, 22 008, nr. 2.

Kamerstukken II, 1998-1999, 26 727, nr. 3.

Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7.

Kamerstukken II 2005/2006, 30 375, nr. 2.

Kamerstukken 2015-2016, 22 112, nr. 2172.

Kamerstukken II, 2017-2018, 33 009, nr. 47.

Tijdschriften

Adriaanse, O.P.M., Rozendal, A. Bedrijfsopvolging en vastgoed, WFR 2014/1215.

Arends, A.J.M., Cursus Belastingrecht IB.5.0.6.A.a Bron van inkomen of niet?

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.3.6A.1 Wettelijke regeling.

Berg, J.E. van den, Hoepelman, E.G., De eigen woning 2018/2.6.1 Aftrek wegens geen of geringe eigenwoningschuld.

Berg, L. van den, Cursus Belastingrecht PH.2.1.2.B.c6 Huispersoneel (regeling dienstverlening aan huis).

Berkhout, T.M. en Hoogendoorn, M.J., Falsifieerbare normen en omstandighedencatalogus voor vastgoedexploitanten, WFR 2015/4.

Bevers, E.M., Flexibele arbeidsrelaties J.5.6.6 Jurisprudentie platformarbeid.

Busch, C., The Sharing Economy at the CJEU: Does Airbnb pass the 'Uber test'?, EuCML 2018, afl. 4.

Dankaart, E.P.J., De opgaaf van uitbetaalde bedragen aan derde, WFR 2011/923.

Damsteegt, A.C., C.101.2.2 Persoonlijk arbeid verrichten, Flexibele arbeidsrelaties C.101.2.2.

Damsteegt, A.C., C.101.2.4 Gezagsverhouding, Flexibele arbeidsrelaties C.101.2.4.

Dekker, F., Werken in de kluseconomie: een literatuurstudie, Beleid en Maatschappij 2018/2.

Dijck, J.E.A.M. van, Vermogensbeheer, WFR 1976/141.

Dijck, J.E.A.M. van, Vermogensrendementsheffing, WFR 1999/705.

Emmerig, B., Vervanging van de Wet DBA, WFR 2018/63.

Essers, P.H.J., De boxenstructuur van de Wet inkomstenbelasting 2001, WFR 1999/1463.

Essers, P.H.J., Evaluatie Wet IB 2001 en de winstsfeer, WFR 2006/285.

- Frenken, F., Deeleconomie onder één noemer, Universiteit Utrecht: 2016.
- Geld, J.A.G. van der, 'De evaluatie van de Wet IB 2001: box 3', WFR 2006/302.
- Golen, T.J.A. van, Mak, V., Bemiddelingskosten bij woningverhuur via Airbnb. Betaalt de huurder de rekening? NTBR 2018/38.
- Kempen, M.L.M. van, Cursus Belastingrecht, IB.3.2.2.C.a Art. 3.5 lid 1 Wet IB 2001.
- Kempen, M.L.M. van, Cursus Belastingrecht, IB.3.2.2.A.a Criteria 'onderneming' als inkomensbron.
- Kempen, M.L.M. van, Cursus Belastingrecht IB.3.0.1.B De Bronkenmerken.
- Kempen, M.L.M. van, Cursus Belastingrecht, IB.3.2.3.A.a Objectieve versus subjectieve onderneming.
- Kruit, P., Ouwehand, M., Platformarbeid: de ene platformwerk(nem)er is de andere niet, TRA 2018/58.
- Ligthart, G.Th., Belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden 2018/2.3.3, Winst uit onderneming versus resultaat overige werkzaamheden.
- Ligthart, G.Th., Belastbaar resultaat uit overige werkzaamheden 2018/2.4.1, Voordeel beogen/verwachten.
- Loonstra, C.J., De gezagsverhouding ex art. 7:610 BW, SR 2005, 17.
- Migai, C., Jong, J. de, Owens, J., The Sharing Economy: Turning Challenges into Compliance Opportunities for Taks Administrations, Journal of Taks Research (2018).
- Mol-Verver, S.J., Nodigt groei deeleconomie uit tot nieuwe fiscale wetgevingsinitiatieven, NTFR 2017/55.
- Mulder, S., Voor- en nadelen van de platformeconomie, Mijn Zakengids.
- Norden, G.J. van, Fiscaliteit en de nieuwe economie, NTFR 2015/2205.
- Pieterse, L.J.A., Ficties en forfaits in het belastingrecht, WFR 2014/1409.
- Schaub, M.Y., De verantwoordelijkheid van intermediaire onlineplatforms voor de informatieplichten van de gebruikers, Tijdschrift voor Consumentenrecht en handelspraktijken 2018-5.
- Stevens, S.A. en Wetterhahn, D.G.M., Exploitatie van vastgoed en de bedrijfsopvolgingsfaciliteiten, PE-Tijdschrift voor de bedrijfsopvolging 2014/4.
- Te Niet, H.A.J.P., Het beleggingsbegrip in de directe belastingen, Kluwer, Deventer, 2007.

Tjong Tjin Tai, T.F.E., Platforms als uitdaging voor het privaatrecht, WPNR 2018/7214.

Ranchordas, S., 'Peers or Professionals? The P2P-Economy and Competition Law.' SSRN Electronic Journal 2017.

Rijkers, A.C., Cursus belastingrecht IB.3.4.3.B.b6 Normaal actief vermogensbeheer te boven gaan.

Roij, W.a.P. van, Cursus belastingrecht FBR.6.7.9 Omkering van de bewijslast.

Rozendal, A., Vastgoedexploitatie in de inkomstenbelasting, NTFR 2015/3.

Rutgers, J.W., Kroniek van het Europees privaatrecht, NJB 2018/747.

Wellens, J., De deeleconomie leidt tot een hopeloos verdeelde fiscaliteit, Trends, 15 juli 2016.

Verhulp, E., Platformwerkers verdienen meer!, Arbeidsrecht 2018/1.

Vermeend, W., Instrumentalisering van het belastingrecht, WFR 1996/209.

Weerepas, M.J.G.A.M., IB.3.3.3.B.b Dienstbetrekking.

Overig

Airbnb, Gebruikersvoorwaarden 2019, <https://www.airbnb.nl/terms>, geraadpleegd op 20 mei 2019.

Airbnb, Gebruikersvoorwaarden voor betalingen 2019, <https://www.airbnb.nl/terms/payments-terms>, geraadpleegd op 20 mei 2019.

Airbnb Newsroom, Denmark Approves Forward-thinking Home Sharing Rules and Simplifies, 4 april 2019.

Airbnb, Wat zijn de servicekosten van Airbnb? 2019, <https://www.airbnb.nl/help/article/1857/what-is-the-airbnb-service-fee>, geraadpleegd op 20 mei 2019.

AnyJobby, Algemene Voorwaarden 2019, <https://www.anyjobby.nl/agreement>, geraadpleegd 23 juni 2019.

AnyJobby, Bemiddelingsovereenkomst 2019, https://www.anyjobby.nl/mediation_agreement, geraadpleegd 23 juni 2019.

Bakker, D., Airbnb in the Netherlands: The most important numbers of 2018, Colliers International 30 april 2019.

Basselier, R., Langenus, G., Walravens, L., De opkomst van de deeleconomie, september 2018.

Belastingdienst, 'Checken of ik ondernemer ben voor de inkomstenbelasting: OndernemersCheck', <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/ondernemers/content/checken-of-ik-ondernemer-ben-voor-de-inkomstenbelasting>, geraadpleegd op 20 oktober 2019.

Belastingdienst, Internet en deeleconomie: 'ik verhuur mijn huis', https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/privewerk_en_inkomen/interneteconomie/ik-verhuur-mijn-huis/, geraadpleegd op 15 september 2019.

Belastingdienst, Wet DBA: Controle door de Belastingdienst, <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/nl/modelovereenkomsten/content/bang-voor-boetes-of-naheffingen-niet-nodig>, geraadpleegd op 22 september 2019.

BIBF, Fiscale bepalingen in de programmawet van 1 juli 2016, Pacioli Nr. 430 BIBF-IPCF.

Brief Staatssecretaris van Financiën 23 augustus 2018, nr. 2018-0000145171, V-N 2018/45.3.

Brief Staatssecretaris van Financiën 6 september 2019, nr. 2019-0000148689.

Deliveroo, Algemene Voorwaarden 2019, <https://deliveroo.nl/nl/legal>, geraadpleegd op 16 juni 2019.

European Commission, Exploratory study of consumer issues in online peer-to-peer platform markets, Task 4 – Case Study: Peerby, February 2017.

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

Hof van Cassatie, 2e kamer – 6 mei 1969, Geraadpleegd op: https://justitie.belgium.be/nl/rechterlijke_orde/hoven_en_rechtbanken/hof_van_cassatie.

Koolhoven, R., *Delen, bemiddelen, "haves & Havenot's"*, Rijksuniversiteit Groningen, Recht en ICT 2018.

Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad, het Europees Economisch en Sociaal Comité en het comité van de Regio's, Een Europese agenda voor de deeleconomie, COM(2016) 356 final.

Regeerakkoord 2017 – 2021, 'Vertrouwen in de toekomst'.

Rijksoverheid, Het meten van doelmatigheid, <http://www.rijksbegroting.nl/beleidsevaluaties/evaluaties-en-beleidsdoorlichtingen/handreiking-beleidsdoorlichtingen/het-meten-van-doelmatigheid>, geraadpleegd op 14 september 2019.

Sharednd, Algemene voorwaarden 2019, <https://www.sharednd.com/Voorwaarden>, geraadpleegd op 13 juni 2019.

SnappCar, Algemene voorwaarden 2019, <https://www.snappcar.nl/generalconditions.aspx?view=terms>, geraadpleegd op 28 mei 2019.

SnappCar, Hoeveel kost huren via SnappCar? 2019, <https://support.snappcar.nl/hc/nl/articles/360000577689-Hoeveel-kost-huren-via-SnappCar->, geraadpleegd op 28 mei 2019.

SnappCar, Wat is inbegrepen? 2019, <https://www.snappcar.nl/verzekering>, geraadpleegd op 28 mei 2019.

Staatsecretaris van financiën 23 augustus 2018, Geen nieuwe maatregelen tijdelijke verhuur deel eigen woning, V-N 2018/45.3.

Internetbronnen

Peerby, opgeroepen via: <https://www.peerby.com/>, geraadpleegd op 28 mei 2019.