

De Airbnb verhuurder als Btw ondernemer

Een onderzoek naar de heffing van BTW binnen de deeleconomie aan de hand van Airbnb.

Tim Raymakers

Bachelor scriptie – nadruk BTW

Begeleiding: Marco Gomes Vale Viga

Word count: 13019

The Erasmus logo, featuring the word "Erasmus" in a stylized, cursive script.

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1 - Inleiding	4
1.1 Aanleiding.....	4
1.2 Probleemstelling.....	5
1.3 Opzet en methoden.....	6
1.4 Uitsluitingen.....	7
Hoofdstuk 2 – Nieuwe economische samenstelling	8
2.1 Opkomst van de deeleconomie.....	8
2.2 Nieuwe Markten – C2C en C2B.....	9
2.3 Kansen door de deeleconomie.....	10
2.4 Conclusie.....	11
Hoofdstuk 3 - Belasting over de toegevoegde waarde	13
3.1 Herkomst van de Btw.....	13
3.2 De Btw- richtlijn.....	13
3.3 Neutraliteitsbeginsel.....	15
3.4 Werking van de belasting over de toegevoegde waarde.....	16
3.5 De Btw ondernemer.....	17
3.6 Levering van een goed of dienst.....	21
3.7 Vrijstellingen.....	22
3.8 KOR.....	22
3.9 Conclusie.....	23
Hoofdstuk 4 – Airbnb in de Btw	25
4.1 De verhuurder.....	25
4.2 Het platform Airbnb.....	27
4.3 Conclusie.....	29
Hoofdstuk 5 – Heffingsproblematiek bij Airbnb	30
5.1 Fraudegevoeligheid van Airbnb verhuur.....	30
5.2 Negatieve externe effecten.....	31
5.3 Geschonden belasting verplichtingen.....	31
5.4 Juridische confrontatie.....	32
5.5 Lumpsum heffing.....	33
5.6 Conclusie.....	34
Hoofdstuk 6 - Conclusie	36
6.1 Conclusie.....	36
Aangehaalde literatuur	39

Hoofdstuk 1 - Inleiding

1.1 Aanleiding

De belasting over de toegevoegde waarde in Europa vindt zijn oorsprong in 1954. In 1967 besloot de toenmalige Europese Gemeenschap het heffingssysteem tot een gezamenlijk systeem binnen de lidstaten te maken.¹ Nu, 52 jaar later staat de basis van de landelijke belasting over de toegevoegde waarde nog steeds. Sinds haar invoering genieten de landen waarin deze is ingevoerd van de grote opbrengsten die ermee gehaald worden. Met de omvang van de opbrengst van een heffing als deze gaat een dito impact gepaard. Het optimaal functioneren van het Btw stelsel is van groot belang en, zoals zal blijken uit deze scriptie, meer dan nodig. Er is in het verleden al geschaafd aan de heffingsmethodiek met als doel deze soepeler te laten verlopen. Sinds 1967 zijn maatregelen getroffen om de belastingheffing moderner te maken.² Zo wordt ook aan de hand van de Btw-Richtlijn uit 2006 een vernieuwd en efficiënter stelsel geïmplementeerd tussen de lidstaten van de EU.³ Toch zijn deze aanpassingen aan het stelsel niet voldoende om de snelle ontwikkelingen van het economische en juridische systeem bij te benen. In dit onderzoek staat de discrepantie tussen die snelle economische en technologische veranderingen tegenover de conservatieve Btw-regelgeving centraal.

Sinds de opkomst van het Word Wide Web zijn veel zaken in een rap tempo sterk veranderd. Zo kan gesproken worden over een digitale revolutie en met de komst van de sociale media lijkt daar een informatierevolutie te zijn bijgekomen.⁴ De Btw-regelgeving zou daarom door de enorme economische en technologische groei zich niet snel genoeg hebben kunnen ontwikkelen om bedrijf en consument van een juiste belastingheffing te voorzien. Bedrijven hebben zich razendsnel aangepast aan de veranderende technologieën en consumenten zijn gewend aan het mondiale aanbod van goederen dat voortvloeit uit de wereldeconomie.

Voortvloeiend uit de opkomst van het internet zijn de online platforms waar vraag en aanbod efficiënt worden gecombineerd. Denk hierbij aan Thuisbezorgd, Uber, Snappcar en misschien wel de bekendste van allemaal: Airbnb. Dit is het online platform waar gebruikers vakantieaccommodaties kunnen huren, maar ook hun eigen (woon)ruimte kunnen aanbieden en verhuren op internationale schaal. Dit platform brengt vraag en

¹ Publicatie Europese Unie, RICHTLIJN 2006/112/EG VAN DE RAAD

² Publicatieblad Europese Unie, RICHTLIJN 2006/112/EG VAN DE RAAD

³ Publicatieblad Europese Unie, RICHTLIJN 2006/112/EG VAN DE RAAD

⁴ Jurgenson, N. (2012). When atoms meet bits

aanbod van korte termijn verhuur van accommodaties samen. De afnemer (huurder) huurt en betaalt deze privé ruimte via de website en zo heeft de verhuurder als particulier een betaalde dienst verricht. Deze vorm van particulier ondernemen zien we steeds meer in onze economie. Het wordt steeds aantrekkelijker om bezit te delen. Dit geeft een belangrijke transitie in onze economie aan: de introductie van de deeleconomie.

Dat individuen 'produceren' voor de markt lijkt in eerste instantie geen probleem. Echter wanneer men naar de fiscale behandeling van deze nieuwe vormen gaat kijken, ontstaat een scheef beeld. Waarom zouden hotels die kamers aanbieden hier Btw over moeten voldoen, terwijl de gemiddelde Nederlandse Airbnb verhuurder niet eens weet heeft van zijn belasting verplichtingen?⁵ Naast de hiervoor besproken discrepantie lijkt er ook een nieuwe soort ondernemer op de markt te komen: hij of zij die particulier presteert voor de markt.⁶

Toen Airbnb met een startkapitaal van 20.000 dollar op de markt kwam in 2008, hadden maar weinigen verwacht wat deze onderneming mondiaal teweeg zou brengen. In 2020 wordt een beursgang verwacht met een waarde van 30 miljard dollar.⁷ De impact van dit bedrijf is in onze hoofdstad dan ook duidelijk waar te nemen.⁸ Met jaarlijkse omzetten van boven de 100 miljoen euro in Amsterdam alleen al, geeft dit reden tot nader fiscaal onderzoek. Een bedrijf dat zo omvangrijk is, zal vanzelfsprekend meerdere fiscale vlakken raken.

De rol die de deeleconomie hier op zich neemt zal worden uiteengezet en de particuliere dienstverlening zal worden uitgewerkt. Ook het ondernemers begrip zal aan bod komen. Ik zal trachten de pijnpunten van de Btw-regelgeving die hier bij komen kijken uit te lichten. Vervolgens zal ik met een voorstel komen hoe in Nederland kan worden bewerkstelligd dat de fiscus, de consument en Airbnb een eerlijke en efficiënte Btw-heffing te verduren krijgen.

1.2 Probleemstelling

Om het bovenstaande daadwerkelijk tot uitvoering te brengen zal in deze scriptie de volgende vraag centraal staan:

“In hoeverre zorgt de huidige Btw-regelgeving voor een efficiënte Btw heffing in de deeleconomie omtrent Airbnb. En zo niet, welke aanpassingen zijn nodig?”

⁵ Het Parool, Meldplicht in Amsterdam massaal genegeerd, M Couzy

⁶ Groenboek, Raad van Europese Commissie, par 2.4, Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter Btw stelsel

⁷ Redactie Emerce 2018.

⁸ Guttentag, 2017.

Om deze vraag met een helder onderzoek te beantwoorden zal ik gebruik maken van deelvragen. Deze deelvragen worden later in het onderzoek beantwoord. De ondersteunende deelvragen zijn:

- *“Wanneer is een particulier ondernemer voor de Btw en hoe geeft dat nu frictie met de opkomende deeleconomie?”*
- *“In hoeverre ontstaat er fiscale problematiek omtrent Airbnb?”*
- *“Hoe kan de Btw-regelgeving aangepast worden voor een soepeler verloop van de belastingheffing?”*

1.3 Opzet en methoden

Om de hoofdvraag van dit onderzoek te beantwoorden, tracht ik de meest efficiënte wijze van belasting na te streven. Onder efficiënte wijze van heffing versta ik hier conform de grondbeginselen van belastingheffing “dat de gestelde doelstellingen met zo weinig mogelijk uitvoeringskosten moeten worden verwezenlijkt”.⁹ De huidige Btw wetgeving wordt in dit onderzoek getoetst naar de efficiëntie en in hoeverre het huidige niveau van efficiëntie verbeterd kan worden.

Deze scriptie is opgebouwd uit verschillende hoofdstukken en sub paragrafen. Eerst schets ik een theoretisch kader om daarna het daadwerkelijke probleem uiteen te zetten. Tot slot kom ik met een advies aan de hand van het systeem van Denemarken. Het onderbouwen van de probleemstellingen en deelvragen kent de volgende opbouw.

Na de introductie van de scriptie in hoofdstuk 1 bespreek ik in hoofdstuk 2 de opkomst en de werking van de deeleconomie. Dit hoofdstuk tracht een uiteenzetting te geven van de opkomende economische situatie waarin het delen van bezit meer centraal komt te staan. De nieuwe marktform die hieruit voortvloeit, blijkt later invloed te hebben op het ondernemersbegrip dat in hoofdstuk 3 wordt besproken. Naast het ondernemersbegrip bespreek ik in hoofdstuk 3 ook de algemene werking van de belasting over de bruto toegevoegde waarde. Na het theoretisch raamwerk van hoofdstuk 2 en 3 schets ik in hoofdstuk 4 de wijze van heffing van Btw die specifiek bij Airbnb komt kijken. Airbnb heeft hier de rol als voorbeeld en is representatief voor meerdere online platforms die de deeleconomie vormen. In hoofdstuk 4 komen de raakvlakken tussen de heffing van Btw en Airbnb uitgebreid aan bod. In hoofdstuk 5 licht ik de pijnpunten van de huidige wijze van heffing toe in de deeleconomische situatie waarin Airbnb opereert. Ook licht ik de externe effecten van Airbnb en het gebrek aan toezicht daarop toe. Na het vaststellen van de pijnpunten van Airbnb en de Btw in de deeleconomie, schets ik ook een mogelijke

⁹ Economische kenmerken van belastingheffing

oplossing. Aan de hand van het systeem van Denemarken geef ik een advies waarmee de heffing in Nederland verbeterd en versoepeld kan worden. In hoofdstuk 6 stel ik de conclusie vast en geef ik redenen tot een vervolg op de discussie betreffende dit onderwerp.

1.4 Uitsluitingen

In dit onderzoek zal een fiscaal onderzoek gedaan worden naar de Btw in de deeleconomie aan de hand van Airbnb. Hoewel Airbnb meerdere fiscale vakgebieden raakt, richt dit onderzoek zich dus uitsluitend op de heffingswijze van de Btw.

Tevens gebruik ik Airbnb als voorbeeld en representatief bedrijf voor de opkomst en het gebruik van de deeleconomie. De denkwijzen en inzichten die op dit bedrijf van toepassing zijn, hebben invloed op de algehele bedrijfsvoering van de deeleconomie: de productie van consumenten voor de markt. Daarnaast gaat dit onderzoek over onderzoek in Nederland. De resultaten worden gebaseerd op Nederlandse Btw wetgeving, de Wet OB 1967 en zal gaan over de Nederlandse Airbnb bedrijfsvoering.

Hoofdstuk 2 – Nieuwe economische samenstelling

2.1 Opkomst van de deeleconomie

In dit onderzoek wordt de discrepantie tussen de Btw-regelgeving en de veranderende economische samenstelling van Nederland uiteengezet. Om hier een goed beeld bij te kunnen vormen dient kennis te worden genomen van zowel de fiscale regelgeving omtrent de Btw, als de veranderende economische samenstelling. In dit hoofdstuk besteden we aandacht aan het laatstgenoemde. Met de veranderende samenstelling doel ik op de toenemende invloed van de deeleconomie. Wat de deeleconomie is en hoe dit zich verhoudt tot de fiscale wetgeving zijn vragen die in dit hoofdstuk beantwoord zullen worden.

De deeleconomie is een sociaaleconomisch systeem waar individuen de aan hun onderbenutte goederen aanbieden aan de markt.¹⁰ Aan de hand van een collectief systeem waar delen, vraag- en aanbod en consumptie centraal staan, wordt het huidige economische en juridische systeem aan nieuwe aspecten blootgelegd.¹¹ Bedrijven als Airbnb, Uber en Snappcarr profiteren van deze transitie.¹² In tegenstelling tot traditionele bedrijven, waar kapitaal en arbeid door dezelfde entiteit worden aangeboden, spelen deze bedrijven hooguit voor platform en laten de kapitaal- en arbeidsverschaffing over aan de gebruikers en aanbieders van hun platform.¹³ Het simpel samenbrengen van vraag en aanbod op een efficiënte manier is zeer succesvol gebleken, gezien de enorme groei van deze bedrijven.¹⁴

Het karakteristieke van de deeleconomie zit in het feit dat individuen aan de hand van een online platform hun privé bezit ter beschikking stellen. Of het nu een auto is, een woonruimte, een vakantiehuis of een sloep, het beschikbaar maken van privé goederen is steeds toegankelijker. Deze toename in toegankelijkheid is duidelijk iets van de laatste jaren. Sinds mensenheugenis is het delen van privé bezit een veel gebruikt gedachtegoed. In de jaren 70 werden wasmachines gedeeld en in de jaren 30 kluisterde het halve dorp bij iemand voor de zwart-wit kijkbuis. Het verschil zit hem in de bereikbaarheid en eenvoud waar dit op massale schaal kan plaatsvinden. Dit heeft alles te maken met de opkomst van het internet en de digitale revolutie die daaruit volgt.¹⁵

¹⁰ European Commission, Business Innovation Observatory, The Sharing Economy, Accessibility based Business Models for Peer-to-Peer Markets, PWC, European Union, September 2013, p. 14, http://ec.europa.eu/enterprise/policies/innovation/policy/business-innovation-observatory/files/casestudies/12-she-accessibility-based-business-models-for-peer-to-peer-markets_en.pdf

¹¹ Beretta, 2017. Taxation of individuals in the sharing economy

¹² K. Frenken, 2016. Deeleconomie onder een noemer

¹³ Beretta, 2018. VAT and the sharing economy. *World Tax Journal*

¹⁴ ING Economisch Bureau - https://www.ing.nl/media/Deeleconomie%20in%20kaart_tcm162-87219.pdf

¹⁵ K. Frenken, 2017, p. 12 tm p.15, Eerlijk delen Waarborgen van publieke belangen in de deeleconomie en de kluseconomie

2.2 Nieuwe Markten – C2C en C2B

2.2.1 Digitalisering

De oorzaak van de opkomst van digitalisering is de sterke ontwikkeling van communicatie- en informatietechnologie.¹⁶ De kracht van de computer is sinds 1969 enorm toegenomen. Alleen al het verschil tussen een Samsung telefoon uit 2006 en 2018 geeft de toegenomen technologische mogelijkheden weer. Daar komt bij dat beschikking over technologie steeds goedkoper wordt. Zoals blijkt uit het paper van Napoli en Obar heeft de toenemende toegang tot technologie een direct positieve invloed op het gebruik van sociale media en online platforms.¹⁷ Dit schetst de situatie waarin we ons nu verkeren: De transitie naar een digitale economie die jaarlijks steeds dichterbij de nieuwe economische vorm komt.¹⁸ Door de goede internetverbindingen floreren platforms waar online vraag en aanbod worden samengebracht. Elk jaar dat we verder in de transitie naar een digitale economie geraken, wordt het speelveld van online platforms versterkt en vergroot.

Dit betekent dat de snelheid van het toegankelijk maken van het delen van privébezit enorm is toegenomen. Met de komst van Airbnb in 2008 is een grootschalige speler erbij gekomen die in dit onderzoek later uitgebreid aan bod komt. Deze platforms maken het mogelijk om als consument zonder bedrijf toch te produceren voor de markt. Tegen een vooraf bedongen vergoeding, met het oogmerk opbrengst te behalen en op continue basis zou men zelfs kunnen stellen dat het aanbieden van privé bezit via zulke platforms tot Btw-ondernemerschap kan leiden. In het volgende hoofdstuk komt daar meer over. Omdat consumenten voor andere consumenten, maar ook voor bedrijven kunnen produceren, ontstaan nieuwe markten. Wanneer consumenten produceren voor andere consumenten, is sprake van Consumer to Consumer, wanneer sprake is van productie voor zakelijke vertegenwoordiger hebben we het over Consumer to Business, C2B.

2.2.2 Consumer to Consumer

Een uit de deeleconomie volgende prestatie zoals een Airbnb-verhuur wordt gekenmerkt door een dienst van een consument, aan een andere consument. Waar een decennium geleden diensten werden geleverd vanuit een bedrijf, kunnen consumenten elkaar nu bedienen gebruikmakend van dat bedrijf. Bedrijven hebben de rol genomen van platform en niet meer als de totale dienstverlener pur sang. Met de komst van internet is het mogelijk gemaakt digitale platforms te bouwen die met groot gemak op mondiale schaal gebruikt kunnen worden.

¹⁶ Beretta, G. (2017). Taxation of individuals in the sharing economy. *Intertax*, 45(1), 2-11

¹⁷ Philip M. Napoli & Johnatan Obar (2014) The Emerging Mobile Internet Underclass: A Critique of Mobile Internet Access

¹⁸ Boccia & Leonardi, 2016. "The challenge of the digital economy"

Sinds jaar en dag maakt men onderscheid tussen transacties van het ene bedrijf naar het andere bedrijf (B2B) en transacties van een bedrijf naar de consument (B2C). De online platformen hebben echter consumenten de mogelijkheid gegeven om gemakkelijk zelf voor 'bedrijf' te spelen. Ze doen dit door te produceren voor de economische markt. De C2C en C2B marktvormen worden gekenmerkt door de aanwezigheid van drie verschillende rollen bij een transactie:

- Afnemer: Degene die de dienst vraagt.
- Intermediair: Het bedrijf dat als platform fungeert.
- Producent: De consument die via de Intermediair privébezit aanbiedt.

Aan de hand van een voorbeeld schets ik de situatie waaruit de deeleconomie van Airbnb blijkt. Stel een individu uit Groningen wil een weekend naar Amsterdam en daar overnachten. Dan kan hij ervoor kiezen om het bedrijf Airbnb in te schakelen. Op Airbnb vindt hij het aanbod van andere individuen voor een tijdelijke woning. Hier is degene die de dienst vraagt, de man uit Groningen. Airbnb is hooguit tussenspeler. De producent is degene die zijn of haar privébezit in Amsterdam via Airbnb aanbiedt, de verhuurder. Zo wordt de transactie afgerond en zijn de individuen in elkaars behoeften voorzien op een economisch speelveld.

2.3 Kansen door de deeleconomie

De deeleconomie bestaat dus uit het delen van privé bezit. Het aanpassen van de wetgeving op deze snel veranderende economische situatie vergt veel aandacht. Dit brengt uitdagingen mee voor de wetgevende macht, maar ook kansen. De transitie van privé bezit naar gedeeld bezit levert winst op voor het milieu, brengt nieuwe marktevenwichten en samenwerking in de markt kan worden versterkt.¹⁹ Bestaande goederen worden meer gebruikt, wat tot een optimale benutting van grondstoffen leidt. De overheid zou dit kunnen stimuleren via haar media en zou met de juiste sturing het delen van privé bezit nog aantrekkelijker kunnen maken. Zo zou men een voorstelling kunnen maken van de situatie waarin vanuit een publieke autoriteit het delen van auto's gepromoot of gesubsidieerd wordt. Een onderneming als Greenwheels is hier een sterk voorbeeld van. Deze onderneming neemt de taak van het samenbrengen van vraag en aanbod van vervoer per auto op zich. Gebruikers van Greenwheels vragen bijvoorbeeld een rit van Rotterdam naar Amsterdam. Greenwheels heeft door heel het land op bereikbare punten auto's staan die men voor een korte periode kan huren. Men pakt in Rotterdam zo'n auto en heeft dus zonder eigen bezit Amsterdam bereikt. Zo hoeven er minder auto's op de weg te zijn en worden de bestaande auto's meer gebruikt. Logisch is

¹⁹ Innoveren in de deeleconomie Opdrachtgever Ministerie van Economische Zaken Opdrachtnemer shareNL November 2015 Een inventarisatie van kansen en belemmeringen die innovatieve investeringen in de deeleconomie, op het gebied van groene groei, (on)mogelijk maken.

dat deze manier van vervoer minder milieubelasting oplevert dan het hebben van een eigen auto.²⁰ Zo hoeven minder goederen gekocht te worden wat leidt tot een duurzamere samenleving.²¹

De grens die consumenten en producenten scheidt, vervaagt door het gedeelde bezit wat betreft aansprakelijkheid, mededinging en organisatorische structuur. Deze vraagstukken brengen nieuwe situaties mee waardoor de overheid kan inspelen op de veiligheid, betrouwbaarheid en de kwaliteit van de levering zelf. De communicatie naar burgers wat betreft de gevolgen van hun deelname aan het deeleconomisch systeem is nog niet toereikend. Veel burgers weten niet van hun verplichtingen. Dat presterende consumenten Btw moeten afdragen is nog geen algemene kennis. De overheid kan met de juiste informatieverschaffing winst behalen in het bewustzijn van haar burgers wat betreft de gevolgen van het deelnemen aan de deeleconomie.

Wat betreft de markt liggen ook nog veel kansen voor de overheid om tot een beter werkend systeem te komen. De hotelbranche tegenover Airbnb ondervindt op dit moment een ongelijk speelveld. Veel consumenten maar ook verhuurders weten niet eens van het bestaan van Btw af, terwijl ze door hun verhuur zelfs ondernemer voor de Btw zijn. Daarnaast dienen hotels aan allerlei eisen te voldoen, standaarden te halen en keurmerken te krijgen. Airbnb-verhuurders worden alleen afgerekend op elkaars beoordeling. Zo hoeven zij veel minder kosten te maken om toch dezelfde klantbeleving neer te zetten.²² Een geïnnoveerd overheidssysteem om zulke concurrentievervalsing aan te pakken zou de markt tot een betere maken. In hoofdstuk vier zet ik de concurrentievervalsing verder uiteen. Naast een stabiele eerlijke markt leidt samenwerking tussen markten tot een hogere welvaart.²³ Zo kunnen verzekeraars, schoonmaakbedrijven, marketeers en integratiediensten allemaal profiteren van een goed draaiende deeleconomie, maar behoeven wel een duidelijk, eerlijk speelveld.²⁴

2.4 Conclusie

In voorgaande hoofdstuk is de deeleconomie uiteen gezet. De oorzaak voor het opkomen van de deeleconomie bevindt zich in de toegenomen ontwikkeling van digitalisatie en communicatie. Door technologische progressie wordt internet een mondiaal toegankelijk goed. Dit veroorzaakte een vloedgolf aan internetsites, sociale media en online platforms. Sinds 2008 is Airbnb als een van die platforms te

²⁰ Jorritsma, P., & Mobiliteitsbeleid, K. (2015). Deelautogebruik in Nederland: Omvang, motieven, effecten en potentie. Tech. rep. Antwerpen: Bijdrage aan het Colloquium Vervoersplanologisch Speurwerk.

²¹ Zie voetnoot 19

²² Evers, R. (2016). Vertrouwen bewerkstelligen door middel van een reputatiesysteem: Hoe Airbnb vertrouwen tussen verhuurder en huurder framet.

²³ Ministerie van Economische zaken. Innoveren in de Deeleconomie p. 12 tm 15

²⁴ Innoveren in de Deeleconomie. P. 3tm8. Ministerie van Economische Zaken. November 2015.

beschouwen. De opkomst van deze platforms resulteerde in nieuwe markt vormen, de C2C en C2B. De belangrijke schakels van transacties in de deeleconomie zijn de producent, intermediair en afnemer. De mogelijkheid voor consumenten om voor elkaar te produceren leidt tot fiscale nieuwe uitdagingen. Ook zijn kansen van de deeleconomie aan bod gekomen. Behoeft e aan een eerlijk speelveld, samenwerking tussen de markten en alle deelnemende spelers en een duidelijk juridisch speelveld leiden tot een beter draaiend systeem.

Hoofdstuk 3 - Belasting over de toegevoegde waarde

3.1 Herkomst van de Btw

Na de toelichting van de deeleconomie besteed ik in dit hoofdstuk aandacht aan de andere belangrijke component van dit onderzoek: “de belasting over de toegevoegde waarde”. Ik heb het hier over een belasting op levering van goederen en diensten. Deze belasting tracht het consumptief verbruik bij de consument te belasten en is daarmee een verbruiksbelasting.²⁵ Deze belasting wordt ook wel “de omzetbelasting” genoemd. In 2018 bedroeg de opbrengst van deze belasting maar liefst 52,9 miljard euro.²⁶ Het is daarmee een van de belangrijkste inkomstenbronnen voor de staatskas van Nederland.²⁷

Dat Nederland een dergelijke belasting heeft, is niet vreemd. Sinds de klassieke oudheid kennen samenlevingen vergelijkbare belastingen. In de tachtigjarige oorlog voerde de Hertog van Alva de tiende penning in. Op overdracht van roerende goederen moest een tiende deel van de overdrachtprijs afgedragen worden aan Alva om zijn leger mee te bekostigen.²⁸ Nederland heeft in 1934 haar eerste omzetbelasting ingevoerd. Het werd toen gebruikt als middel om de toenmalige crisis te bestrijden. Sinds 1967 kent Nederland het eerste geharmoniseerde systeem van heffing. Met de landen die toen de Europese Economische Gemeenschap vormden (EEG), werd een gezamenlijke heffingsmethodiek ingevoerd aan de hand van twee richtlijnen. Zo konden de landen efficiënt handel drijven met minder verlies van belastinginkomsten.²⁹ Deze geharmoniseerde vorm van heffen is nog steeds de basis van het huidige Btw-systeem.

3.2 De Btw- richtlijn

Ten tijde van de EEG was het instellen van een interne handelsmarkt binnen de lidstaten een belangrijk doel.³⁰ Dit was van belang om een stabiele economische groei en prijsstabiliteit te bewerkstelligen.³¹ Het harmoniseren van belastingwetten is daar een grote schakel in. In artikel 113 van het Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie staan de bepalingen betreffende de harmonisatie van indirecte belastingen vastgelegd voor de lidstaten. Onder het begrip harmonisatie wordt hier verstaan: “het op een zinvolle wijze op elkaar afstemmen van de verschillende belastingstelsels”.³² Zuivere concurrentievoorwaarden, rechtvaardiging van belastingdruk en evenwicht in het handelsverkeer worden daarmee nagestreefd.

Sinds 1967 zijn richtlijnen ingesteld voor het heffen van omzetbelasting bij de deelnemende lidstaten van de Europese Economische Gemeenschap. Deze Europees ingestelde richtlijnen

²⁵ Van Hilten & Van Kesteren, Omzetbelasting, 2014, p.7

²⁶ Centraal Bureau voor Statistiek. <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2019/01/opbrengst-btw-groeit-in-50-jaar-tot-meer-dan-50-miljard>

²⁷ Van Hilten & Van Kesteren, Omzetbelasting, 2014, p. 3

²⁸ Van Hilten & Van Kesteren, Omzetbelasting 2014, p. 17 tm 23

²⁹ Deckx, C., & Ruysschaert, S. (2009) C. Deckx en S. Ruysschaert, ‘Van tiende penning tot btw: Invoering en ontwikkeling van de omzetbelasting in de Lage Landen’, Antwerpen- Apeldoorn, 2009, Maklu, p.9

³⁰ Van Hilten & Van Kesteren, Omzetbelasting, 2014, p 27

³¹ Van Hilten & Van Kesteren, Omzetbelasting, 2014, p. 28

³² Van Hilten & Van Kesteren, Omzetbelasting, 2014, p 28

schetsen een kader waar elk deelnemend land zich aan moet houden.³³ Twee richtlijnen hebben de Btw geharmoniseerd binnen de lidstaten. De eerste richtlijn stelde dat het systeem van een heffing over de toegevoegde waarde met aftrek voorbelasting moest worden ingevoerd. De tweede richtlijn schetste de manier van heffen en hoe de belasting er uit zou komen te zien. Door de invoering van de Btw-richtlijn kunnen de lidstaten elkaar moeilijk beconcurreren op het gebied van indirecte belastingen. Bedrijven van verschillende lidstaten hebben immers dezelfde fiscale restricties, dit creëert een eerlijker concurrentiespeelveld tussen de lidstaten. Dit was wenselijk voor de interne markt waar binnen Europa naar gestreefd werd.

3.2.2 Verbindendheid van richtlijnen

Richtlijnen zijn ingevoerd om de lidstaten te binden aan een gesteld doel. Hoe een land dat doel bereikt is voor eigen invulling, de richtlijn geeft hooguit aan wat er bereikt moet worden. Richtlijnen hebben een weerslag nodig in hun nationale wetgeving, maar landen behouden een groot deel van autonomie betreffende het verwerken van de richtlijn in hun rechtssysteem.³⁴ Zoals volgt uit de zaak Nederland tegen de Europese Commissie, mei 1982, dienen lidstaten uitvoering te geven aan een richtlijn in een bindende maatregel.³⁵ De Commissie spande een zaak aan tegen Nederland doordat laatstgenoemde verzaakt had richtlijnconforme bestuurlijke wetgeving betreffende de kwaliteit van het zwemwater tijdig in te voeren in haar nationale wetgeving. Nationale wet en Btw richtlijn mogen niet in strijd zijn met elkaar. Daardoor leggen landen hun nationale wetten uit opdat ze corresponderen met de Btw richtlijn. Hierdoor veranderen nationale wetten als het ware van “kleur” als dat het land gunstig uitkomt: het kameleon-effect.³⁶

Natuurlijke personen en rechtspersonen zouden zich bij wezenlijk verschillende juridische bepalingen op zowel de nationale wetgeving als de Btw richtlijn kunnen beroepen.³⁷ Jurisprudentie heeft voor deze gevallen criteria ontwikkeld waarmee de voorwaarden van dit ‘keuzerecht’ samengesteld zijn. Lukt het een land niet om via het kameleon-effect de nationale wetgeving richtlijnconform te maken, dan kunnen deze personen zich in beginsel ook beroepen op de richtlijn in de plaats van de nationale wet. Het land moet dan wel aan drie voorwaarden voldoen:

1. Het land moet de invoeringstermijn van de richtlijn hebben geschonden.
2. De bepaling is niet correct in nationaal recht omgezet.
3. De richtlijn bepaling moet nauwkeurig genoeg zijn.

Indien aan deze voorwaarden is voldaan kunnen belastingplichtigen zich dus wel beroepen op een richtlijn. Een belastingplichtige heeft dan als het ware een keuzerecht. Men kan zich dan beroepen op of de nationale wetgeving, of bij bevestiging van de drie voorwaarden, de richtlijn.³⁸

³³ RICHTLIJN 2006/112/EG VAN DE RAAD

³⁴ Van Hilten & Van Kesteren, *Omzetbelasting*, 2014, p.32

³⁵ HvJ 25 mei 1982, Commissie / Nederland, zaak 96/81

³⁶ Van Hilten & Van Kesteren, *Omzetbelasting*, 2014, p. 40

³⁷ Van Hilten & Van Kesteren, *Omzetbelasting*, 2014, p.37

³⁸ Van Hilten & Van Kesteren, *Omzetbelasting*, 2014, p. 41

3.2.2 Richtlijn 2006

Door de snel veranderende omstandigheden en de minder snel veranderende fiscale Btw-wetgeving, concludeerde de Raad dat in 2006 een grondige herziening van de richtlijnen nodig was om het systeem in stand te houden. Landsgrenzen werden een steeds kleiner handelsobstakel, het internet had zijn intrede genomen en elektronische dienstverlening werd als normaal gezien.³⁹ De Btw-richtlijn 2006 die daaruit ontstond, schetste een nieuwe structuur en waar nodig, (her)formulering van de wetsbepalingen. De logische ordening van de wetsartikelen maakt de geharmoniseerde belastingwetgeving een stuk overzichtelijker. Inmiddels is ook deze richtlijn weer aangescherpt, maar de basis staat nog steeds.

3.3 Neutraliteitsbeginsel

De belastingheffing over de toegevoegde waarde wordt dus gecoördineerd vanuit een Europese samenwerking. Met de Btw richtlijn krijgt de belastingheffing vorm op Europese schaal, met behoud van autonomie voor de lidstaten zelf. Om de heffing op correcte wijze uit te voeren, dient te worden voldaan aan uitgangspunten voor de belastingheffing. Van deze uitgangspunten oftewel 'beginselen' licht ik in deze paragraaf het neutraliteitsbeginsel toe.

Voor de heffing van een algemene verbruiksbelasting, de belasting over de toegevoegde waarde, is fiscale neutraliteit essentieel.⁴⁰ Het Hof van Justitie gebruikt in haar jurisprudentie de term maar al te vaak. Fiscale neutraliteit houdt in dat vergelijkbare goederen en diensten ook op gelijke wijze belast dienen te worden.⁴¹ Helaas is dit in werkelijkheid moeilijk te verwezenlijken aangezien belastingheffing direct impact heeft op de economie en daarmee ook direct invloed heeft op het economisch handelen.⁴²

Concurrentie tussen ondernemers moet zo min mogelijk verstoord worden. Dit betreft de economische neutraliteit. Ondernemers zijn slechts heffingspunten en worden niet als zodanig belast.⁴³ Binnen een onderneming behoort de omzetbelasting zo min mogelijk merkbaar te zijn. De omzetbelasting tracht immers alleen consumenten te belasten. Belangrijk voor deze vorm van neutraliteit is de manier waarop met uitzonderingen wordt omgegaan. Zoals bij bijna alle belastingen kent ook de omzetbelasting uitzonderingen⁴⁴. Voor dergelijke uitzonderingen bestaan vaak goede redenen, maar dit kan nog steeds verstoring binnen het fiscale speelveld veroorzaken. Ik licht dit toe aan de hand van twee arresten.

Zo koos het Hof in het Leo-Libera⁴⁵ arrest nog voor de strikte interpretatie van de uitzonderingen. In dit arrest oordeelde het Hof dat alleen bepaalde kansspelen met bepaalde vergunningen onder de vrijstelling vallen, waardoor niet alle kansspelen voor de Btw hetzelfde

³⁹ Van Hilten & Van Kesteren, Omzetbelasting 2014, p.34

⁴⁰ Van Hilten & Van Kesteren, Omzetbelasting, 2014, p. 51

⁴¹ Navigator, Fusies en overnames in de Europese BTW (FM nr. 146) 2016/2.4.5.2

⁴² Van Hilten & Van Kesteren Omzetbelasting, 2014, p.51

⁴³ Van Hilten & Van Kesteren, Omzetbelasting, 2014, p. 53

⁴⁴ artikel 11, Wet OB, 1968

⁴⁵ HvJ 10-06-2010 Leo-Libera C-58/09

worden behandeld. Een half jaar later in het Rank-Group arrest⁴⁶ veranderde het Hof van gedachte. Ze stelden vast dat het beginsel van fiscale neutraliteit uitsluit dat vergelijkbare prestaties anders worden belast. De kern van het Rank-Group arrest is het gelijk behandelen voor de Btw, indien de verrichte diensten door de belanghebbenden in de ogen van de consumenten soortgelijk zijn. Het ging om twee verschillende kansspelen die door de Btw kansspelvrijstellingen van 3B sub f van de Zesde Richtlijn toch anders werden belast. Hoewel de verschillende spellen ook verschillende vergunningen vereisten waardoor er wel onderscheid was⁴⁷, bevredigden beide spellen dezelfde behoefte van de consument. Hierdoor dienen ze identiek belast te worden om te voldoen aan het neutraliteitsbeginsel. Het Hof lijkt qua neutraliteit sinds het Rank-Group arrest te kiezen voor de interpretatie van vergelijkbare prestaties. Vergelijkbaar kan hier gelijkgesteld worden aan concurrerende prestaties.⁴⁸ Zo kunnen ook vrijgestelde prestaties volgens het neutraliteitsbeginsel uitgelegd worden. Tevens moet het tarief van de omzetbelasting voor dezelfde goederen en diensten overal gelijk zijn, de juridische neutraliteit. Het kan dus niet zo zijn dat ondernemers X en Y andere tarieven hanteren voor hetzelfde goed.

3.4 Werking van de belasting over de toegevoegde waarde

De belasting die in Nederland als omzetbelasting wordt geheven, beoogt consumptief verbruik te belasten.⁴⁹ Het betreft een belasting op de overdracht van goederen of diensten door een ondernemer aan een consument.⁵⁰ Degene die de belaste prestatie verricht en daadwerkelijk het geld overmaakt naar de fiscus is de Btw ondernemer. Het ondernemersbegrip zal later nog aan bod komen. De heffing vindt plaats bij de Btw ondernemer door het doen van aangifte.⁵¹ De ondernemer is echter niet degene op wie de belasting drukt, dat is namelijk de consument. Dit impliceert het indirecte karakter van deze wijze van belastingheffing. Dat houdt in dat degene op wie de belasting drukt en de belastingplichtige verschillende personen of lichamen zijn.⁵² De ondernemer draagt de belasting af, degene die de belasting feitelijk betaalt is de consument. Het is immers een verbruiksbelasting die consumptief verbruik tracht te belasten. De belasting wordt berekend over de vergoeding. Dit is het totale bedrag dat ter zake van de levering van het goed of de dienst in rekening wordt gebracht, de omzetbelasting zelf daar niet bij inbegrepen.⁵³ De consument betaalt Btw bovenop de werkelijke prijs van het desbetreffende goed. De Btw tarieven verschillen per product of dienst. Het huidige tarief in Nederland is 21%. Er is een verlaagd tarief voor veelal primaire goederen van 9% en een 0% tarief voor export prestaties.⁵⁴ De afwijkende tarieven staan opgenoemd in tabel 1 van de Wet OB.

De producent of leverancier berekent de verschuldigde Btw bovenop de prijs voor de consument en betaalt zelf zo geen belasting, maar draagt hem alleen af. De consument betaalt de Btw aan de ondernemer door deze prijsverhogende Btw component. De ondernemer ontvangt op zijn beurt

⁴⁶ HvJ 10-11-2011 The Rank Group C-259/10

⁴⁷ 3B sub f van de Zesde Richtlijn

⁴⁸ J. Wessels, 'Toepassing van het leerstuk van fiscale neutraliteit in de btw', Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht 2012/5, p. 25-27.

⁴⁹ Van Hilten & Van Kesteren, omzetbelasting, 2014 p.7

⁵⁰ artikel 1, lid 1 sub a, Wet OB 1968

⁵¹ artikel 12, lid 1 Wet OB 1968

⁵² Van Hilten & Van Kesteren, Omzetbelasting, 2014, p. 8

⁵³ artikel 8, lid 2 Wet OB 1968

⁵⁴ artikel 9, lid 1 Wet OB 1968

de Btw van zijn consumenten en draagt deze Btw af aan de fiscus. Aan het eind van het jaar, kwartaal of maand doet de ondernemer aangifte. In deze aangifte staat de Btw die is berekend aan de klanten. Zo ontstaat de optelsom per verkocht goed of dienst waarna een uiteindelijk verschuldigde Btw volgt, die afgedragen dient te worden aan de staat.

Btw die door de ondernemer is betaald over de gemaakte kosten van de onderneming kunnen worden afgetrokken van het bedrag van de aangifte, dit is het aftrekrecht van de Btw ondernemer.⁵⁵ Dit aftrekrecht zorgt ervoor dat de Btw doorschuift tot de schakel die dit recht niet heeft. De ondernemer houdt dus bij wat er aan belasting wordt doorberekend aan de klanten en welke kosten hij daarvoor heeft gemaakt die aftrekbaar zijn. Zo vindt er een periodiek systeem van heffing plaats waarbij uit de administratie⁵⁶ blijkt hoeveel Btw er door de ondernemer verschuldigd is aan de staat.

3.5 De Btw ondernemer

Nu de algemene werking van de Btw kort is toegelicht, ga ik in de komende paragrafen dieper in op de verschillende facetten die komen kijken bij de omzetbelasting. Eerst licht ik de Btw ondernemer toe. Vervolgens bespreek ik de levering van een goed of dienst en in de laatste paragraaf bespreek ik de vrijstellingen.

Het begrip van de Btw ondernemer is van grote invloed op dit onderzoek. De Btw ondernemer is degene die de prestatie verricht waar belasting over wordt geheven. Dit betreft de overdracht van materiele en immateriële goederen (ook wel diensten), of de levering van diensten. Tevens is de Btw ondernemer degene die de belasting afdraagt aan de Staat. Het ondernemersbegrip betreft dus de belastingplichtige, degene die een prestatie verricht waarover de belasting dient te worden betaald. Dit begrip staat geduid in artikel 9 lid 1 van de Btw-richtlijn. Voor de Nederlandse wet staat het begrip gedefinieerd in artikel 7 Wet OB en luidt: "Een ieder die zelfstandig een bedrijf uitoefent". Deze definitie is dus het antwoord op de vraag: 'Wie is belastingplichtig?'. Deze vraag lijkt gemakkelijk te beantwoorden maar brengt in de praktijk nog moeilijkheden met zich mee. Het begrip is op te delen in verschillende compartimenten.

Een ieder: Zoals in artikel 2 van de Btw richtlijn staat, houdt het begrip 'een ieder' in dat niet alleen natuurlijke personen of rechtspersonen vallen onder dit begrip, maar ook de samenwerkingsverbanden tussen deze rechtspersonen of natuurlijke personen.⁵⁷ Deze samenwerkingsverbanden vindt men in de vorm van een maatschap, vennootschap onder firma of een BV. ⁵⁸ Om te kwalificeren als belastingplichtige voor de Btw maakt het niet uit wat de juridische entiteit is van een subject. Wel is van belang dat

⁵⁵ artikel 2, lid 1 Wet OB 1968

⁵⁶ artikel 52, lid 1 AWR, ook te vinden op de site van de Belastingdienst, https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/btw_aan_gifte_doen_en_betalen/

⁵⁷ Artikel 2, lid 1 sub a en c, Wet OB

⁵⁸ HR 5 januari 1983, BNB 1983/76

samenwerkingsverbanden als één juridische entiteit gezien worden als deze zich ook als één geheel gedragen naar derden toe. Als entiteit wordt gezien: 'Een georganiseerd geheel van personen en elementen waarmee economische activiteit met een eigen doelstelling kan worden uitgeoefend.'⁵⁹ Het begrip 'Een ieder' wordt dus vrij ruim geïnterpreteerd.

Zelfstandig: Voor het aanmerken als belastingplichtige wordt ook een zekere mate van zelfstandigheid vereist. In artikel 10 van de Btw-richtlijn wordt uiteengezet wat het zelfstandig uitvoeren van een economische activiteit inhoudt. Hieruit volgt dat zodra er een dienstbetrekking is waaruit een ondergeschikte en een leidinggevende volgt, geen sprake is van zelfstandigheid. Als men werknemer is voor een werkgever voert men immers de economische handeling van de werkgever uit. De werknemer voert deze handeling namelijk in naam en voor rekening van de werkgever uit. Op het moment dat economische activiteiten worden verricht buiten het kader van een gesloten arbeidsovereenkomst, dus zonder ondergeschikte posities, lijkt wel te worden voldaan aan het zelfstandigheids criterium.⁶⁰

Ter ondersteuning van deze twee begrippen kan het Heerma arrest aangehaald worden. De heer Heerma bezat een onroerende zaak en verhuurde deze aan de maatschap waaraan hij zelf ook deelnam. Deze maatschap is een samenwerkingsverband aangezien het een samenwerking van natuurlijke personen is, die via de maatschap als een geheel naar buiten treden. Echter trad bij de verhuur van de onroerende zaak de maatschap niet als één geheel naar buiten. De heer Heerma deed deze handeling alleen en niet namens de maatschap, dus werd de handeling gezien als een op zichzelf staande handeling.⁶¹

"Indien een persoon als enige economische activiteit (...) heeft het verhuren van een lichamelijke zaak aan een vennootschap als een maatschap naar Nederlands recht, waarvan hij deel uitmaakt, deze verhuur moet worden geacht zelfstandig te worden verricht (...)"⁶²

Het begrip 'een ieder' heeft dus een ruime strekking volgens het Hof. Natuurlijke personen of rechtspersonen kunnen als zodanig worden beschouwd als 'een ieder' maar ook de samenwerkingsverbanden ertussen.

Daarnaast kan met hetzelfde arrest ook het zelfstandigheidsbegrip toegelicht worden. Ook de zelfstandigheid van een maat tegenover zijn maatschap staat in dit arrest centraal. De heer Heerma exploiteerde namelijk zijn onroerend goed samen met zijn

⁵⁹ HvJ 11 maart 1997, nr. C-13/95 (Süzen)

⁶⁰ Mr. Drs. Vollering, Economische activiteit, "De exploitatie van een (on)lichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen", 2014.

⁶¹ HvJ 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma)

⁶² Artikel 9, lid 1, Btw-richtlijn

andere maat, zijn vrouw. De heer Heerma bracht verschillende bedrijfsmiddelen in de maatschap, maar verhuurde een ligboxenstal (onroerend goed) voor een periode van zes jaar aan zijn maatschap. Het Hof oordeelde dat de heer Heerma als zelfstandige optrad met de economische activiteit die hij verrichte. Er was immers geen ondergeschiktheid tussen de maatschap en de heer Heerma en hij handelde voor eigen rekening en risico. Hierdoor werd de heer Heerma zelfstandig als belastingplichtige gezien voor het verhuren van onroerend goed aan de maatschap.⁶³

Een *bedrijf*: Om te kwalificeren als belastingplichtige voor de Btw dient men een 'bedrijf' uit te oefenen. De invulling van dit begrip is vooral terug te leiden op de jurisprudentie die voortvloeit uit het oordeel van de rechter. Een definitie van een bedrijf is: "Een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid, welke gericht is om in een duurzaam streven door deelname aan het economisch verkeer in de maatschappelijke behoeften te voorzien."⁶⁴ Ook de exploitatie van een vermogensbestanddeel wordt gezien als bedrijfsuitoefening.⁶⁵

Toch zijn de meningen verdeeld over de juistheid van de bedrijfsduiding. In de definitie uit de Btw-richtlijn van het begrip belastingplichtige wordt het bedrijfscomponent niet genoemd. Dit laat ruimte over voor een meer omvattende interpretatie van de Btw ondernemer: Een ieder die een economische activiteit verricht. Dit is de begripsbepaling van de Europese Btw richtlijn, artikel 9. Economische activiteit wordt verder ingevuld in hetzelfde artikel:

"Als „economische activiteit” worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen."⁶⁶

De Btw richtlijn hanteert dus een andere definitie dan de Nederlandse wet. Hierom zijn procedures gestart waarin werd betwist of de verschillen in definitie ook gevolgen hadden voor de praktijk. De Hoge Raad heeft echter het verschil rechtgetrokken (HR 2 mei 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295). In deze casus vroeg de belanghebbende zich af of men als ondernemer van artikel 7 Wet OB aangemerkt kon worden, zonder belastingplichtige te zijn volgens de Btw-richtlijn artikel 9 lid 1. De Hoge Raad stelde hier dat de Nederlandse wetgever met het ondernemersbegrip van artikel 7 Wet OB niet heeft willen afwijken van de uitleg van artikel 9 Btw-richtlijn. Hieruit blijkt dat beide begrippen met elkaar in overeenstemming dienen te zijn. Met zowel de uitleg volgens artikel 7 Wet OB en artikel 9 Btw-richtlijn worden dezelfde personen getroffen.⁶⁷ Dit is een voorbeeld van het in paragraaf 3.2.2 genoemde kameleon-effect.

⁶³ HvJ 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma).

⁶⁴ Van Hilten & Van Kesteren, Omzetbelasting, 2014, p. 75.

⁶⁵ Btw richtlijn, artikel 9 lid 1

⁶⁶ Artikel 9 lid 1 Btw richtlijn

⁶⁷ Rene van der Paard, Het begrip ondernemer in de Omzetbelasting, paragraaf 1.1.

<https://www.managementboek.nl/code/inkijkexemplaar/9789060028445/het-begrip-ondernemer-in-de-omzetbelasting-rene-van-der-paardt.pdf>

De Btw-richtlijn artikel 9 lid 1 lijkt op een vrij ruime interpretatie van de economische activiteit. Dat dit inderdaad een ruime interpretatie is volgt uit het Rompelman-arrest. In dit arrest werd bepaald dat zelfs voorbereidende handelingen met als doel in de toekomst prestaties te verrichten, al economische actie is.⁶⁸ Het probleem dat speelde was of al vanaf het moment dat iemand een zaak koopt om in de toekomst huuropbrengsten te halen, gesproken kon worden van een economische activiteit. Voor de heer Rompelman was dit van belang voor het moment van ingaan van het recht op aftrek van voorbelasting. Het Hof oordeelde dat het kopen van de zaak met toekomstige opbrengst als doel, een economische activiteit is.

Voor de kwalificatie als belastingplichtige voor de Btw is ook van belang dat de prestatie onder bezwarende titel wordt verricht. Dit staat gedefinieerd in de Btw-richtlijn in het toepassingsgebied, artikel 2 lid 1a. Ook wordt dit bevestigd in het Tolsma arrest⁶⁹, van 3 maart 1994. Dit arrest betreft een orgelmuzikant die aan voorbijgangers een kleine vergoeding vraagt om het orgel draaiende te houden. Hier is geen proportionele, bedongen vergoeding aan de orde. De inkomsten worden niet onder bezwarende titel bedongen en dus is hier geen sprake van ondernemerschap voor de Btw. Het Hof oordeelde:

“Tussen de dienstverrichting (in casu ten gehore gebrachte muziek) en de ontvangen tegenwaarde (in casu de betalingen van de voorbijgangers) moet een rechtstreeks verband bestaan.(11) Dit verband moet zodanig zijn, dat er een relatie kan worden gelegd tussen de omvang van de voordelen die uit de dienstverrichting voortvloeien voor de ontvangers ervan, en de hoogte van de tegenprestatie.(12)

– De tegenprestatie moet in geld kunnen worden uitgedrukt.(13)

– Zij moet een subjectieve waarde(14) vertegenwoordigen, aangezien de belastinggrondslag de werkelijk ontvangen tegenprestatie is en niet een naar objectieve maatstaven geschatte waarde. Dientengevolge vormt een dienstverrichting waarvoor geen subjectieve tegenprestatie wordt ontvangen, geen dienstverrichting “onder bezwarende titel”.(15)”

Een volgende eis die verband houdt met het al dan niet presteren voor de Btw is de continuïteitseis. Er moet met regelmaat een prestatie verricht worden in het economisch verkeer.⁷⁰ Indien het bij incidenteel presteren blijft, zal de prestatie buiten de belastingheffing gehouden worden. Deze eis houdt tevens sterk verband met het duurzaam beogen van bedongen opbrengst. In de Btw richtlijn is zelfs een specifieke bepaling opgenomen voor de gevallen waarin een incidentele prestatie wel voldoende is om Btw ondernemer te zijn.⁷¹ Artikel 12 van de Btw richtlijn stelt wanneer men wel presteert voor de Btw bij incidenteel economisch handelen. Het lastige aan deze bepaling is dat het ‘streven’ naar duurzame opbrengst zich lastig laat definiëren. Ter illustratie van deze eis verwijs ik naar het arrest BNB 1984/90.⁷² Dit arrest betreft iemand die graag grote plezierjachten opknapte in zijn vrije tijd. Hij deed dit puur voor zijn plezier, en buiten zijn reguliere werktijden om. Deze ‘hobby’ kostte hem uiteraard ook geld, dus besloot hij de opgeknapte jachten te verhuren. Het Hof beschouwde deze verhuur als een bijkomstigheid en concludeerde dat de betrokkene geen ondernemer was voor de Btw. Hier ziet men duidelijk het subjectieve karakter van het ondernemerschap terug. De belanghebbende

⁶⁸ HvJ 14 februari 1985, Nr. C-268/83 (Rompelman). BNB 1985/316.

⁶⁹ HvJ 03-03-1994 Tolsma C-16/93

⁷⁰ Van Hilten & Van Kesteren, Omzetbelasting, 2014, p.82

⁷¹ Btw richtlijn, 2006, artikel 12 lid 1

⁷² BNB 1984/90

beoogde met zijn optreden niet een regelmatige opbrengst te verkrijgen. Hij is hier hobbyist. De grens tussen een geregelde deelneming en een ongeregelde inkomstenbron blijft dus moeilijk vast te stellen, maar aan de hand van jurisprudentie zal per zaak gekeken worden wat passend bij de situatie is.⁷³

In deze paragraaf is de Btw ondernemer, de belastingplichtige, nadrukkelijk uiteengezet. De Btw ondernemer wordt geduid aan de hand van de definitie van artikel 9 van de Btw-richtlijn en deze luidt: "Een ieder die zelfstandig een economische activiteit verricht. Een ieder houdt in dat niet alleen natuurlijke- en rechtspersonen kunnen presteren voor de Btw maar ook de samenwerkingsverbanden die als een geheel naar buiten treden. Ook moet er zelfstandig een economische activiteit verricht worden. Wanneer deze economische activiteit volgt uit een dienstverband waar ondergeschiktheid een rol speelt, is er geen sprake meer van belastingplicht voor de Btw. Hiermee worden loontrekkenden uitgesloten van de Btw. Wel is er belastingplicht als men voor eigen rekening, risico en verantwoordelijkheid optreedt in het economisch verkeer. Daarnaast moet men ook daadwerkelijk een economische activiteit verrichten. Wat hieronder valt staat in artikel 9 lid 1 van de Btw richtlijn en wordt ruim geïnterpreteerd. De economische handeling moet met een zekere duurzaamheid en regelmaat verricht worden. Incidentele handelingen zonder duurzaam oogmerk zullen buiten de heffing blijven.

3.6 Levering van een goed of dienst

Nu vastgesteld is wie belastingplichtige is, moet bepaald worden waarover men belasting moet betalen. Omzetbelasting word geheven ter zake van de levering van goederen en diensten die door als zodanig handelende ondernemers onder bezwarende titel worden verricht.⁷⁴ Levering van goederen vindt men in artikel 3 Wet OB. In het 7^e lid van datzelfde artikel staat het begrip goederen gedefinieerd: "Goederen zijn alle voor menselijke beheersing vatbare stoffelijke objecten, alsmede elektriciteit gast warmte en koude en dergelijke."⁷⁵ De definitie van diensten sluit hier naadloos op aan en is te vinden in artikel 4 lid 1: Diensten zijn alle prestaties, niet zijnde leveringen van goederen in de zin van artikel 3.⁷⁶

De plaats waar het goed of de dienst wordt geleverd is van belang voor de heffing. De omzetbelasting hanteert het bestemmingslandbeginsel.⁷⁷ De belasting wordt daar geheven waar de goederen worden gebruikt. Echter brengt dit in de praktijk moeilijkheden mee, omdat niet te controleren valt waar de goederen daadwerkelijk geconsumeerd worden. Artikel 5 Wet OB bepaalt dat de plaats van een levering daar is waar de verzending of het vervoer aanvangt. Voor de plaats van een dienst ligt dit wat lastiger. Diensten zijn niet tastbaar, dus is het moeilijk om vast te stellen waar deze plaatsvinden. Vandaar dat artikel 6 lid 1 Wet OB stelt dat de plaats van een dienst daar is, waar de afnemende ondernemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd in geval van B2B levering.⁷⁸ Bij een B2C levering is de plaats van een dienst daar waar

⁷³ BNB 1984/90

⁷⁴ Artikel 1, lid 1 Wet OB

⁷⁵ Artikel 3, lid 7, Wet OB

⁷⁶ Artikel 4, lid 1, Wet OB

⁷⁷ Van Hilten & Van Kesteren, Omzetbelasting, 2014, p.165

⁷⁸ Artikel 6, lid 1, Wet OB, 1968

de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.⁷⁹ Dan zijn er ook nog bijzondere bepalingen te vinden in de artikelen 6a en verder. Van belang voor dit onderzoek is artikel 6b. Dit artikel bepaalt dat de plaats van een dienst die betrekking heeft op een onroerende zaak daar plaats vindt, waar de onroerende zaak is gelegen.⁸⁰

Artikel 12 lid 1 bepaalt dat de belasting wordt geheven van de ondernemer die de levering of dienst verricht. Artikel 12 lid 2 bepaalt echter dat in geval de presterende ondernemer niet in Nederland woont of is gevestigd, de belasting wordt geheven van degene aan wie de levering wordt verricht of aan wie de dienst wordt verleend, mits diegene een btw-identificatienummer in Nederland heeft (B2B). Dit heet ook wel de verleggingsregeling.

3.7 Vrijstellingen

Ook kent de Omzetbelasting een aantal vrijstellingen. Dit leidt de paradox van de omzetbelasting in: "Een belasting waarin degene die denkt te zijn vrijgesteld, eigenlijk belast is, en degene die belast is, eigenlijk wordt vrijgesteld."⁸¹ Dit komt omdat de toepassing van een vrijstelling niet alleen effect heeft op de heffing, maar ook op het recht van aftrek op voorbelasting.⁸² De vrijstellingen vindt men in artikel 11 van de Wet OB. Een vrijstelling houdt in dat ter zake van de prestatie geen belasting verschuldigd is. Dit betekent dat er over de vergoeding dus geen premie betaald hoeft te worden door de afnemer, en de prijs van de prestatie dus lager uitkomt. De keerzijde hiervan is dat de presterende ondernemer voor een vrijgestelde actie geen aftrekrecht heeft op voorbelasting. De gemaakte kosten en de daarbij behorende Btw kunnen dus niet in aftrek gebracht worden. Dit is dus een nadeel voor de presterende ondernemer, zijn kosten worden immers direct hoger. Voor dit onderzoek is de vrijstelling van artikel 11 lid 1 onderdeel b van belang. Dit artikel bepaalt dat de verhuur van onroerende zaken vrijgesteld is. Echter in sub 2 van ditzelfde lid staat dat de verhuur binnen het kader van hotel- en vakantiebestedingsbedrijf is uitgesloten van de vrijstelling en dus wel belast wordt met omzetbelasting.⁸³ Het betreft hier verhuur aan personen die in de betreffende onroerende zaak voor een korte periode verblijven. Kort verblijf houdt in dat men niet langer dan 6 maanden in de accommodatie verblijft en het centrum van leven niet naar de nieuwe accommodatie mee verhuist.⁸⁴ Omdat het verhuur van accommodaties betreft voor vakantiebesteding en voor korte termijn, is sprake van het verlaagde tarief (9%).⁸⁵

3.8 KOR

⁷⁹ Artikel 6, lid 2, Wet OB, 1968

⁸⁰ Artikel 6b, Wet OB, 1968

⁸¹ Van Hilten & Kesteren, Omzetbelasting, 2014

⁸² Artikel 2, Wet OB, 1968

⁸³ Artikel 11 lid 1, sub b 2, Wet OB, 1968

⁸⁴ Website van de Belastingdienst, "Verhuur die altijd belast is met Btw", 2019, https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/onroerende_zaken/verhuur_onroerende_zaak/verhuur_die_altijd_belast_is_met_btw

⁸⁵ Tabel 1, sub b-11, Wet OB, "het verstrekken van logies binnen het kader van het hotel-, pension- en vakantiebestedingsbedrijf aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijf houden"

In aanvulling op de vrijstellingen behandel ik de kleineondernemersregeling (KOR), die vanaf 1 januari 2020 nieuw vormgegeven wordt. Deze regeling heeft als doel kleine ondernemers vrij te stellen voor de belasting van Btw.⁸⁶ Ondernemers die minder dan 20.000 euro omzet maken in een kalenderjaar kunnen deze regeling aanvragen. Ook scheelt de vrijstelling administratieve lasten⁸⁷ die komen kijken bij de heffing van Btw, zoals het periodiek doen van aangifte. Een nadeel is dat het recht op aftrek van voorbelasting vervalt. Waar deze regeling in 2019 nog werkte met een maximaal af te dragen Btw van 1863 euro, wordt vanaf 1 januari 2020 gewerkt met deze nieuwe regeling waar een omzet maximum geldt.⁸⁸

3.9 Conclusie

In dit hoofdstuk stond de heffing over de bruto toegevoegde waarde centraal. In 1968 heeft Nederland de basis gelegd voor de belasting die men nu kent als de “omzetbelasting”. Met behulp van de Btw-richtlijn is een kader geschetst hoe de belasting tussen lidstaten geharmoniseerd kan worden met als doel een stabiele economie. In paragraaf 3.3 is fiscale neutraliteit als uitgangspunt voor belastingheffing besproken. Economische en juridische neutraliteit zijn onmisbaar om de omzetbelasting op een goede manier tot stand te laten komen. Paragraaf 3.4 bespreekt de praktische werking van de belasting. Lastig in de Wet OB blijkt het ondernemersbegrip. Paragraaf 3.5 zet uiteen hoe men de ondernemer voor de Btw dient te interpreteren en hoe de belastingplicht tot stand komt. Aan de hand van verschillende arresten worden de componenten van artikel 7 Wet OB en artikel 9 van de Btw richtlijn toegelicht. Een levering van een goed of dienst maakt een verschil voor de Wet OB. Ook de plaatsbepaling van de levering van het goed of de dienst bepaalt hoe een handeling in de heffing moet worden betrokken. Dit staat uiteen gezet in paragraaf 3.6. De kleineondernemersregeling en de vrijstellingen die de Wet OB kent worden in paragraaf 3.7 besproken. Ook komt hier het verlaagde tarief voor korte termijn verhuur van vakantiewoningen aan bod.

Daarnaast geeft dit hoofdstuk ook antwoord op een deel van mijn eerste deelvraag:

“Wanneer is een particulier ondernemer voor de Btw en hoe geeft dat nu frictie met de opkomende deeleconomie?”

Uit dit hoofdstuk volgt dat een particulier ondernemer is voor de Btw indien is voldaan aan criteria, die als aanvulling op artikelen 7 Wet OB en 9 van de Btw-richtlijn zijn gevormd. Eenieder kan ondernemer zijn voor de Btw, natuurlijke personen en rechtspersonen, maar ook de samenwerkingsverbanden tussen deze personen. Daarnaast dienen de handelingen met een zekere mate van zelfstandigheid te worden uitgevoerd. Ook moet de verrichte handeling gepaard gaan met een passende bedongen vergoeding. Slechts een direct verband tussen deze bedongen vergoeding en de verrichte handeling leidt tot ondernemerschap voor de Btw. Tot slot worden incidentele handelingen buiten beschouwing van de Btw gelaten. De continuïteitseis zorgt ervoor dat een prestatie met regelmaat moet worden verricht om tot ondernemerschap te

⁸⁶ Artikel 25, lid 1, Wet OB

⁸⁷ Artikel 52, lid 1, AWR

⁸⁸ Website van de Belastingdienst, Kleineondernemersregeling, 2020, https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/hoe_werkt_de_btw/nieuwe-kleineondernemersregeling/nieuwe-kleineondernemersregeling

leiden. Nu het ondernemersbegrip is gedefinieerd rest nog te kijken wanneer de particuliere ondernemer frictie geeft met de deeleconomie. Dit deel van de deelvraag en het volledige antwoord daarop komt aan bod in hoofdstuk 5.

Hoofdstuk 4 – Airbnb in de Btw

Zoals uit hoofdstuk 2 over de deeleconomie blijkt, verrichten bij de verhuur via Airbnb zowel de verhuurder als Airbnb zelf een dienst. In dit hoofdstuk behandel ik de wijze waarop zowel de prestatie van de verhuurder als de prestatie van Airbnb in de heffing moet worden betrokken.

4.1 De verhuurder

- Belastingplichtige

De eerste vraag die van belang is voor de heffing, is of de verhuurder daadwerkelijk belastingplichtig is voor de verhuur van zijn woning via Airbnb. In hoofdstuk 3 heb ik uiteengezet dat een belastingplichtige is: “eenieder die zelfstandig een economische activiteit verricht”. Een verhuurder kan eenieder zijn. Om te stellen dat verhuur van een woning ook een economische activiteit is, dienen de criteria voor de economische activiteit aangehaald te worden. Het duurzaamheids criterium, het streven naar opbrengsten en het onder bezwarende titel bedingen van die opbrengsten zijn hier van doorslaggevend belang. Dat sprake is van een streven naar opbrengsten en dat deze opbrengsten onder bezwarende titel worden verkregen is duidelijk. Men betaalt een prijs om de woning te huren. Bij Airbnb verhuur komt men ook incidentele transacties tegen. Op het moment van het aanbieden van de woning op het Airbnb platform is onduidelijk hoe vaak de woning verhuurd gaat worden. Op het moment dat men met regelmaat de woning verhuurt, zal sprake zijn van belastingplicht voor de Btw. Indien sprake is van incidenteel handelen zal de verhuur in beginsel buiten de heffing blijven. Een verhuurder is naar mijn mening dus belastingplichtig indien de accommodatie met regelmaat verhuurd wordt.

Uit het Rompelman arrest⁸⁹ blijkt dat voorbereidende handelingen met betrekking tot de verhuur van een woning kunnen worden beschouwd als de start van economische activiteit. Dit betekent dat de voorbelasting op deze voorbereidende activiteiten direct aftrekbaar is indien de verhuur belast is, en indien de intentie bestaat om met deze voorbereidende handelingen later een economische handeling tot stand te laten komen en dit met objectieve gegevens aantoonbaar is. Aangezien men een profiel aanmaakt op het platform, foto's plaatst en informatie verstrekt om de verhuur tot stand te laten komen, zijn objectieve gegevens om de intenties te ondersteunen daar. Dus als de verhuurder wordt aangemerkt als belastingplichtige voor de Btw begint zijn ondernemerschap al bij de voorbereidende activiteiten.

- Plaatsbepaling van de heffing

“Omzetbelasting wordt geheven ter zake van de levering van goederen en diensten, welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht.” In paragraaf 3.6 is de levering van een goed of dienst besproken. Hieruit volgt dat de verhuurder een dienst levert.⁹⁰ Daarnaast moet de dienst door een voor de Btw presterende

⁸⁹ HvJ 14 februari 1985, Rompelman, nr. 268/83, BNB 1985/315

⁹⁰ Artikel 3, lid 7, Wet OB

ondernemer verricht zijn. Om in aanmerking te komen voor heffing van Nederlandse Btw, moet de dienst in Nederland verricht zijn. Artikel 6b stelt dat de plaats van een dienst die betrekking heeft op een onroerende zaak daar is, waar het onroerende goed gelegen is. Dit houdt in dat Nederlandse Btw geheven kan worden over accommodaties die in Nederland liggen. Omzetbelasting over Airbnb transacties wordt dus geheven over in Nederland gelegen accommodaties, die verhuurd worden door een voor de Btw kwalificerende ondernemer, en het een belaste prestatie betreft.

Artikel 6b van de Wet OB bepaalt de plaats van de verhuur van de accommodatie, namelijk waar deze gelegen is. Indien een verhuurder extra diensten levert naast de verhuur van de accommodatie, worden de aanvullende diensten op een andere wijze in de heffing betrokken. Een verhuurder die ook fietsen verhuurt bij zijn accommodatie verricht een dienst die niet onder artikel 6b valt. Diensten verricht voor andere ondernemers worden belast daar waar de afnemende ondernemer zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.⁹¹ De plaats van een dienst, verricht voor niet-ondernemers is daar waar de dienstverrichter zijn bedrijfsuitoefening heeft zitten. Indien een Belgische consument fietsen huurt van een in Nederland gelegen Airbnb (B2C), wordt de dienst in Nederland verricht.⁹² Uit het arrest Kostov⁹³ blijkt dat voor de nevenactiviteiten geldt dat indien deze incidenteel plaatsvinden, zo wel belast dienen te worden, mits de nevenactiviteit voldoet aan het ondernemerscriterium van artikel 9 van de Btw richtlijn. Mocht sprake zijn van het duurzaam verkrijgen van opbrengst tegen een bedongen tarief, zal deze nevendienst in de heffing moeten worden betrokken.

- Maatstaf en tarief

Indien de verhuurder belastingplichtig is voor de Btw, moet Btw worden voldaan. De belasting wordt berekend over de vergoeding.⁹⁴ In het geval van Airbnb is de maatstaf de prijs die betaald wordt door de huurder aan de verhuurder voor het gebruik van de accommodatie. Uit de tabel voor verlaagde tarieven⁹⁵ blijkt dat de verhuur van korte termijn vakantiewoningen onder het verlaagde tarief valt en dus met 9% belast is. De Btw richtlijn bevestigt dit. Deze stelt dat in de hotelsector of sectoren met soortgelijke diensten een verlaagd tarief van ten minste 5% gehanteerd mag worden.⁹⁶ De bedoelde sectoren moeten de kort durende verhuur van accommodaties betreffen en de hurende 'bewoner' draagt daarbij geen zorg voor de inventaris.⁹⁷ Airbnb transacties zullen in nagenoeg alle gevallen korter dan 6 maanden zijn, waardoor het om korte termijn verhuur gaat tegen het 9% tarief.

- Aftrek op voorbelasting

De verhuurder dient bij belastingplicht Btw te voldoen. Ook kan de verhuurder Btw in aftrek brengen. Dit betreft de Btw die de verhuurder heeft betaald voor de kosten die hij heeft gemaakt

⁹¹ Artikel 6 lid 1, Wet OB

⁹² Artikel 6, lid 2, Wet OB

⁹³ Arrest HvJ Kostov (C-62/12)

⁹⁴ Artikel 8, lid 1, Wet OB

⁹⁵ Art. 9, lid 2, sub a jo. tabel 1, post. b.11, Wet OB 1968

⁹⁶ Besluit 19 september 2013, onder 7.4.1.

⁹⁷ HR 26 januari 2007, nr. 41.917, BNB 2007/153

om zijn economische handeling tot stand te laten komen.⁹⁸ Het betreft alleen aftrek op kosten die worden gebruikt voor de verhuur. Mocht de verhuurder een nieuw dekbed of een lamp kopen voor in de kamer, kan de verhuurder de Btw die hem in rekening is gebracht over de aangekochte producten weer in aftrek brengen. Dit wordt verwerkt bij de Btw aangifte. Uit het Rompelman arrest blijkt dat, zoals eerder aangegeven, de Btw op kosten van voorbereidende activiteiten in aftrek gebracht kan worden.⁹⁹

Bij zowel B2B als B2C prestaties zal de verhuurder het recht op aftrek van voorbelasting hebben. Hij presteert met Btw belaste prestaties, namelijk de verhuur tegen het 9% tarief.¹⁰⁰ Dit houdt in dat de Btw over de gemaakte kosten voor de bedrijfsvoering van de verhuur, in aftrek kunnen worden gebracht.¹⁰¹ De aftrek van voorbelasting kan plaatsvinden zolang de presterende ondernemer, de verhuurder, zelf belaste prestaties verricht.¹⁰² Zodra een Airbnb verhuurder een vrijgestelde prestatie in aanvulling op de verhuur gaat verrichten, kan niet meer alle voorbelasting in aftrek gebracht worden. Wanneer een arts medische diensten (deze zijn vrijgesteld¹⁰³) verleent bij zijn Airbnb, zal de arts alleen aftrek voorbelasting hebben op het deel van de inkomsten uit de verhuur, niet over het deel van de inkomsten van de medische werkzaamheden. Hier zal ed aftrek pro-rata geschieden.¹⁰⁴ De aftrek op voorbelasting zal naar evenredigheid van de omzet van vrijgestelde prestaties en belaste prestaties gerealiseerd worden.

- Kleineondernemersregeling (KOR)

Zoals in hoofdstuk 3.8 is gesteld, hebben ondernemers de mogelijkheid de KOR toe te passen. Vanaf 2020 houdt dit in dat iedereen die een jaarlijkse omzet van 20.000 euro of minder heeft, buiten de omzetbelasting kan blijven. Indien men opteert voor deze regeling is aftrek op voorbelasting niet meer mogelijk. Veel Airbnb verhuurders zullen onder deze maximale omzet van 20.000 euro blijven waardoor de KOR vaak toegepast kan worden. Voordelig aan deze regeling is dat de administratieve lasten die komen kijken bij Btw heffing verdwijnen. Een nadeel is dat men geen aftrek op voorbelasting heeft.

4.2 Het platform Airbnb

Naast de verhuurder verricht het bedrijf Airbnb als platform ook diensten. Het actief beheren van het platform met als doel vraag en aanbod van accommodaties samen te brengen is een onderneming die belast dient te worden. Van ondernemerschap lijkt direct sprake door het duurzaam beogen van opbrengsten door middel van dat platform. Airbnb vraagt een gedeelte van de huurprijs van de verhuurders als bedongen vergoeding voor het online platform. Airbnb

⁹⁸ Artikel 15, lid 1, Wet OB

⁹⁹ HvJ 14 februari 1985, Rompelman, nr. 268/83, BNB 1985/315

¹⁰⁰ Artikel 9, lid 2, tabel 1, Wet OB

¹⁰¹ Artikel 2, Wet OB

¹⁰² Artikel 15, lid 6, Wet OB

¹⁰³ Artikel 11, lid 1, sub g, Wet OB

¹⁰⁴ Artikel 15, lid 6, Wet OB

houdt deze ‘commissie’ bij zich vanaf het betalingsmoment van de huurder tot het moment dat de verhuurtransactie voltooid is.

De Hoge Raad noemde Airbnb in het arrest Duinzigt¹⁰⁵ een ‘elektronisch prikbord’. Dit arrest betrof de bemiddeling van huur en verhuur van woningen, zonder elektronisch platform. Men spreekt van een elektronisch prikbord indien huurder en verhuurder zonder tussenkomst van de websitebeheerder met elkaar in contact kunnen komen. Het platform bewerkstelligt de overeenkomst.¹⁰⁶ Zo lijkt in het geval Airbnb sprake te zijn van bemiddeling. In de komende paragraaf ga ik hier dieper op in.

4.2.2 Airbnb als bemiddelaar

Het Hof heeft in het CSC Financial Services arrest een definitie toegekend aan de ‘bemiddelaar’. In dit arrest werden callcenterdiensten verricht voor financiële instellingen. Het bedrijf dat de callcenterdiensten (CSC) uitvoerde was van mening dat deze noodzakelijk waren om de financiële diensten tot stand te laten komen, en daardoor vrijgesteld zouden zijn van Btw. CSC was van mening dat de door haar verrichte diensten aan te merken zijn als bemiddeling inzake aandelen.¹⁰⁷ Bemiddeling is de activiteit van een tussenpersoon die niet de plaats inneemt van een partij bij een contract en wiens activiteit verschilt van de activiteiten van de partijen bij welke de bemiddeling plaatsvindt. Bemiddeling beoogt een contract tot stand te laten komen tussen twee partijen, zonder dat de bemiddelaar een belang heeft bij de inhoud van het contract¹⁰⁸. Airbnb heeft in de gebruiksvoorwaarden staan dat hun hoofddoel is het tot stand brengen van de overeenkomst tussen huurder en verhuurder.¹⁰⁹ Apart van de vergoeding voor de bemiddelingsdienst heeft Airbnb ook geen baat bij de inhoud van de tot stand gekomen overeenkomst. Een bemiddelaar is alleen omzetbelasting verschuldigd over de vergoeding van zijn bemiddelde dienst.

Wanneer sprake is van bemiddeling kan de vrijstelling van financiële prestaties van artikel 11, lid 1, sub i en j van toepassing zijn. Uit het CSC Financial Services arrest blijkt dat voor toepassing van de vrijstelling een bepaalde machtsuitoefening van kracht moet zijn. Zo moet de bemiddelaar in staat zijn rechten en verplichtingen van de partijen aan te passen, te doen ontstaan of af te kappen. Airbnb is in geen geval in staat de juridische en financiële staat van de huurder of de verhuurder aan te passen. Hierdoor lijkt Airbnb geen vrijstelling te kunnen raadplegen.

Daarnaast zou sprake kunnen zijn van een informatiedienst. Een informatiedienst is een dienst die tegen vergoeding, langs elektronische weg, op individueel verzoek van een afnemer van diensten wordt verricht.¹¹⁰ Advocaat Generaal Szpunar heeft in een niet-Btw zaak gesteld dat het

¹⁰⁵ Duinzigt / X, ECLI:NL:HR:2015:3099)

¹⁰⁶ R. Koolhoven, Het platform in de deeleconomie: elektronisch prikbord of bemiddelaar?, WPNR 2015/7085, p. 2.

¹⁰⁷ HvJ EU 13 december 2001, nr. C-235/00, (CSC Financial Services Ltd.), V-N 2002/5.26. r.o. 6.

¹⁰⁸ HvJ EU 13 december 2001, nr. C-235/00, (CSC Financial Services Ltd.), V-N 2002/5.26. r.o. 39.

¹⁰⁹ https://www.airbnb.nl/terms?hide_nav=true.

¹¹⁰ Richtlijn (EU) 2015/1535

Airbnb platform onder zo een dienst valt.¹¹¹ Buiten het Btw kader is Airbnb aan te merken als informatiedienst en geldt vrijheid van dienstverlening. Landen mogen dan alleen richtlijn conform beperkingen opleggen aan deze dienstverlener. Echter zal voor de heffing van Btw de dienstverlening van Airbnb niet vallen onder een informatiedienst. De uitvoeringsverordening van de Btw richtlijn bepaalt namelijk dat niet onder een elektronische dienst valt: “accommodatie, autoverhuur of andere soortgelijke evenementen die online geboekt worden”.¹¹² Doordat Airbnb niet wordt aangemerkt als elektronische dienst is dus ook geen sprake van informatiedienst voor de Btw heffing. Het feit of Airbnb al dan niet een informatiedienst levert is met name van belang voor de mate waarin landen beperkingen kunnen opstellen aan de dienstverlener en speelt daarmee niet in het Btw kader.

4.3 Conclusie

In dit hoofdstuk heb ik de Btw gevolgen van de verhuurder uiteengezet. De belastingplicht ontstaat bij de regelmatige verhuur van de accommodatie. Incidenteel verhuren zal buiten de heffing blijven. De plaatsbepaling van de belaste prestatie is geregeld in artikel 6b voor onroerende zaken, namelijk het land waar deze gelegen is. Voor diensten niet zijnde een onroerende zaak is onderscheid gemaakt tussen B2B en B2C. De plaats van aanvullende diensten bij de verhuur wordt op grond van artikel 6 lid 1 en 2 bepaald. Het verlaagde tarief is van toepassing, aangezien het korte termijn verhuur zal betreffen in nagenoeg alle situaties. Indien men belastingplichtig is voor de Btw heeft men aftrekrecht op de voorbelasting. Uit het Rompelman arrest blijkt dat ook de Btw op kosten van voorbereidende activiteiten in aftrek gebracht kan worden. De KOR is voor veel Airbnb verhuurders een handige regeling om buiten de heffing te blijven. Wel geldt dat bij gebruik van die regeling het aftrekrecht ook vervalt. Airbnb zelf verricht ook belastbare diensten. Het bedrijf heeft een bemiddelingspositie met als hoofddoel het bijeen brengen van vraag en aanbod van korte termijn accommodaties. Omdat zij ook de betalingen regelen kan sprake zijn van financiële vrijstellingen van artikel 11. Echter ontbreekt de macht tot veranderen van juridische status van de huurder of verhuurder waardoor de vrijstelling niet van toepassing is. Met de positie als bemiddelaar is alleen Btw verschuldigd over de vergoeding van de bemiddelingsdiensten. Airbnb moet dus Btw voldoen aan de fiscus over de omzet die voortkomt uit de bemiddelingsdienst.

¹¹¹ conclusie van advocaat-generaal Szpunar van 30 april 2019 in de [zaak C-390/18, AIRBNB Ireland](#)

¹¹² Uitvoeringsverordening (EU) Nr. 282/2011

Hoofdstuk 5 – Heffingsproblematiek bij Airbnb

Nu de deeleconomie, belastingheffing bij Airbnb en het Btw-rechtelijk kader zijn toegelicht, wordt in dit hoofdstuk de frictie tussen Airbnb in de deeleconomie en het Btw systeem uiteengezet. Tevens besteed ik aandacht aan de beantwoording van mijn deelvragen. Na de theoretische achtergrond kunnen de pijnpunten van de Btw heffing in de deeleconomie aan het licht worden gebracht. Aan de hand van de onbedoelde fraudegevoeligheid van Airbnb en onwetendheid bij de verhuurders zet ik uiteen hoe de frictie plaats vindt. Vervolgens wordt in dit hoofdstuk aandacht besteed aan de externe effecten die de huidige situatie met zich mee brengt. Tot slot licht ik de mogelijkheid toe tot de invoering van een nieuwe soort heffing om bedrijven in de deeleconomie mee te belasten, de lumpsum heffing. Wat speelt Airbnb hier voor rol in en hoe kan fiscaal beleid bijdragen aan het wel of niet functioneren van het systeem?

5.1 Fraudegevoeligheid van Airbnb verhuur

Door de administratieve lasten en vele regels in het Btw systeem reageert een deel van de verhuurders van accommodaties laks op hun fiscale verplichtingen.¹¹³ Airbnb gebruikers weten vaak niet van deze verplichtingen en daardoor valt Btw tussen wal en schip.¹¹⁴ Verhuurders van Airbnb accommodaties opereren dan mogelijk in de informele sector. Deze sector omvat de prestaties die buiten beschouwing van de fiscus blijven.¹¹⁵ De verhuur van accommodaties betreft kleine transacties waardoor de overheid moeilijk controle heeft over de cijfers die gepaard gaan met het verhuren van een accommodatie. Dit leidt ertoe dat gebruikers van het platform massaal, bewust of onbewust, de bijkomende heffingen niet voldoen.¹¹⁶

Verhuurder worden bij Airbnb vergt weinig moeite en weinig kapitaal. Een profiel maken kost eenmalig 20 euro, en daarnaast nog een aantal foto's van de te verhuren ruimte.¹¹⁷ Zo is het zeer eenvoudig om deel te nemen aan de community van Airbnb verhuurders. Lage toetredingsvereisten vergemakkelijken immers het deelnemen aan die desbetreffende markt.¹¹⁸ Omdat Airbnb deze lage intredingsvereisten hanteert, en daarnaast per transactie vaak geringe bedragen gemoeid gaan, zijn Airbnb transacties gevoelig voor fraude.¹¹⁹ Doordat men gemakkelijk deelneemt, is snel een dusdanig groot aantal transacties bereikt dat controle per transactie te duur wordt. Hierdoor wordt het tegengaan van de zojuist beschreven laksheid van de verhuurders moeilijk, waardoor belastingopbrengsten gemist worden.

Doordat veel transacties via Airbnb buiten het zicht van de fiscus blijven, worden Btw opbrengsten gemist. Bij een Snappcarr-achtig bedrijf gebeurde hetzelfde in de Verenigde Staten: Een onderneming met vernieuwende technologie en een vernieuwend business model werd

¹¹³ <https://www.rtlnieuws.nl/economie/artikel/672311/niemand-betaalt-belasting-over-inkomsten-airbnb>, RTLZ,

¹¹⁴ Barkhuysen, T. (2016). Bescherming van publieke belangen in de Airbnb-economie. *Nederlands Juristenblad*, 2016, 2887.

¹¹⁵ Guttentag, D. (2015) Tourism accommodation sector. *Current issues in Tourism*, 18(12), 1192-1217.

¹¹⁶ Guttentag, 2015. Tourism accommodation sector. *Current issues in Tourism*, 18(12), 1192-1217

¹¹⁷ <https://www.airbnb.nl/help/topic/1150/word-verhuurder>

¹¹⁸ Caves, R. E., & Porter, M. E. (1977). From entry barriers to mobility barriers: Conjectural decisions and contrived deterrence to new competition. *Quarterly journal of Economics*, 91(2), 241-261.

¹¹⁹ Guttentag, 2015. Tourism accommodation sector. *Current issues in Tourism*, 18(12), 1192-1217

daar verboden door gebrekkige regelgeving binnen de belasting en verzekeringen.¹²⁰ Bij gebrek aan die regelgeving was de reactie van de gebruikers om maar geen verdere actie te ondernemen om hun handelingen juist te verwerken. Waar de gebruikers van dit Amerikaanse bedrijf met name de verzekeringstechnische regelgeving negeerde, krijgt bij Airbnb het fiscale aspect nog te weinig aandacht.

5.2 Negatieve externe effecten

Door het gebrek aan goed toezicht hebben veel steden al een restrictief beleid op Airbnb ingevoerd. In Amsterdam mag men maar maximaal 30 dagen een Airbnb ter beschikking stellen aan een derde.¹²¹ Parijs heeft zelfs een verbod gelegd op het verhuren van woningen korter dan een volledig kalenderjaar.¹²² Steden hebben voldoende reden om dit soort beleid te voeren. Hoewel toerisme een belangrijke bron van inkomen is voor veel steden, blijft het controleren en beheersen van toerisme belangrijk voor een stad. Men wil hygiëne- en veiligheidsstandaarden kunnen hanteren om kwaliteit te waarborgen. Ook de locatie van toerisme wil men kunnen beheersen. Het plaatsen van een grote groep studenten in een rustige gezinswijk is al snel een bron van overlast. Zo is onderzoek gedaan naar bewoners die dichtbij Airbnb-accommodaties leven. De conclusie was dat deze bewoners veel last hadden van geluidsoverlast en conflicten kregen met de Airbnb bezoekers.¹²³ Het gaat zelfs zo ver dat in dichtbevolkte steden met een limiet op het aantal beschikbare woningen, Airbnb een negatieve impact heeft op de huizenprijzen. Ook wordt de huur soms hoger door de aanwezigheid van Airbnb. Er is minder ruimte voor huurhuizen aangezien de dagopbrengst hoger is als men verhuurt voor korte termijn.¹²⁴ Natuurlijk zijn dit de negatieve situaties in een dichtbevolkte stad waar genoeg toerisme is. Desalniettemin, de positieve kant aan dit verhaal is dat in een wat rustigere stad het toerisme bevorderd kan worden door het efficiënt beschikbaar zijn van korte termijn vakantiewoningen. Een tweede voordeel aan Airbnb is dat de eigenaren hun onroerend goed kunnen laten renderen. Sommige huiseigenaren claimen tienduizenden euro's te hebben verdiend via Airbnb.¹²⁵ Het reguleren van toerisme kan de negatieve externaliteiten verhelpen en een beter evenwicht in de toerisme markt brengen. Overheidsingrijpen zou hier de markt en welvaart sterk kunnen verbeteren.¹²⁶

5.3 Geschonden belasting verplichtingen

Doordat het toezicht op fiscale gevolgen van de Airbnb transacties duur is, en de gebruikers onwetend zijn wat betreft hun fiscale verplichtingen, voldoen huurder en verhuurder niet alle belastingen, die wel aan bod komen bij de traditionele branches: Btw, Inkomstenbelasting en Vennootschapsbelasting. Nederland heeft ook een gemeentelijke toeristenbelasting, een heffing die toeristen per nacht aan de betreffende gemeente moet betalen. Per gemeente is de hoogte

¹²⁰ Carrns, A. (2013, May 15). Car-sharing service suspended over insurance concerns. *The New York Times*.

¹²¹ Amsterdamse gemeenteraad, 2018, "Amsterdam pakt Airbnb nog harder aan, licht toeristen van bed"

¹²² Huet, N. (2011, September 22). Paris cracks down on short-term apartment rentals. *Reuters*.

¹²³ Leland, J. (2012, July 21). They can list, but they can't hide. *The New York Times*.

¹²⁴ Sacks, D. (2011, April 18). The sharing economy. *Fast Company*.

¹²⁵ Dannen, C. (2012, June 18). My Airbnb biz got me evicted, here's what I learned. *Fast Company*.

¹²⁶ Gottlieb, C. (2013). Residential short-term rentals: Should local governments regulate the 'industry'?

van deze toeristenheffing afhankelijk van het in die gemeente geldende tarief en deze wordt geheven bij de Airbnb- en hotelovernachtingen.¹²⁷ Deze vorm van belastingen is zeer effectief aangezien het alleen de toeristen belast, en de impact gericht kan worden bepaald. Helaas is het invoeren van een dergelijke belasting noodzakelijk om de negatieve impact van toerisme te prikken.¹²⁸ Deze negatieve impact is een direct gevolg van de toeristen sector die onbedoeld ook gevoed wordt met Airbnb overnachtingen.

Hoewel Airbnb zelf de verhuurders probeert te stimuleren om aan hun fiscale verplichtingen uit te voldoen, kan Airbnb zelf niet genoeg druk uitoefenen op hun gebruikers om de belasting juist te verwerken.¹²⁹ Wel geeft Airbnb duidelijk aan hoe en wat moet gebeuren voor de juiste verwerking van een transactie in hun "Terms of service". Airbnb heeft zelfs modellen gemaakt waarin verhuurders de fiscale gevolgen aan kunnen geven en zo kunnen uit te besteden aan dat model. Het initiatief tot juistheid ligt echter voor het grootste deel bij de gebruikers. Toch heeft Airbnb nu een omvang bereikt dat overheden met veel argwaan naar dit bedrijf kijken.¹³⁰ In heel de wereld zijn overheden bezig met het verzinnen van een goede aanpak van de juridische en fiscale problematiek omtrent korte termijn verhuren. Het huidige stramien zal binnenkort toch doorbroken gaan worden. Een samenwerking met de overheid om tot een efficiëntere heffing te komen zou voor beide partijen een betere uitkomst kunnen bieden (verder uitgewerkt in hoofdstuk 5.5).

5.4 Juridische confrontatie

Steeds vaker worden grote boetes uitgedeeld voor belastingfraude die direct gelinkt is aan een Airbnb transactie. Zo werd in 2013 in New York een boete van 2400 dollar uitgedeeld door de jury, terwijl in hun statement stond dat de wet zo onduidelijk was dat ze de boete moeilijk juridisch konden funderen.¹³¹ De jury heeft dus een ongefundeerde boete uitgedeeld. Dit geeft nog maar aan hoe lastig de autoriteiten het vinden om juridisch en fiscaal om te gaan met Airbnb. Airbnb reageerde op de boete door een advocaat te betalen voor de belanghebbende en wilde van New York een voorbeeldstad maken. Met deze actie wilde Airbnb een duidelijk signaal afgeven: "We are not going anywhere". Sinds boetes steeds vaker werden uitgeschreven voor de korte termijn verhuur, voert Airbnb een juridische oorlog met de Amerikaanse overheid om de korte termijn verhuur juridisch gelegaliseerd en efficiënt te krijgen.

Samen met TripAdvisor, HomeAway en Flipkey richtten ze de Short Term Rental Advocacy Centre op om de korte termijn verhuur via de platformen juridisch levend te houden.¹³² Helaas voor deze bedrijven lijkt hun juridische problematiek pas net te beginnen. Voor overheden groeit de behoefte controle uit te oefenen op de groeiende deeleconomie. De omzetten stijgen en

¹²⁷ Schep, A. (2016). Toeristenbelasting en deeleconomie: kansen en bedreigingen voor Nederlandse gemeenten.

¹²⁸ Mak, J. (2006). Taxation of travel and tourism. In L. Dwyer, P. Forsyth

¹²⁹ HOFFSCHULTE, C. De zoektocht naar beleid voor tijdelijke verhuur van woningen. Essay Urban Knowledge en Public Management, januari 2015.

¹³⁰ Barkhuysen, T. (2016). Bescherming van publieke belangen in de Airbnb-economie. *Nederlands Juristenblad*, 2016, 2887.

¹³¹ Jeffries, A. (2013a, May 20). New York City issues \$2,400 fine for renting on Airbnb, but the law is still unclear.

¹³² Dougherty, C. (2013, February 25). Group seeks blueprint for regulating short-term rentals.

de invloed van grote deeleconomie platforms (Airbnb, Uber) op de maatschappij neemt toe. Echter is het zo dat overheden keuzes moeten maken wat betreft de focus van fraude bestrijden. Het controleren van individuele verhuurders rendeert niet tegenover de strategie van het aanpakken van grote hotelketens. Overheden hebben zelfs de regels omtrent korte termijn verhuur versoepeld om zo meer aandacht te kunnen besteden aan fraude op een veel grotere schaal.¹³³ In Amsterdam zijn de regels omtrent korte termijn versoepeld om zo fraude te kunnen bestrijden in de voltijd verhuur.¹³⁴ Dit lijkt de vraag naar efficiënte heffingsmethoden alleen maar te doen toenemen.

5.5 Lumpsum heffing

Mijns inziens schiet de huidige wijze van heffing te kort. Het Btw systeem lijkt oorspronkelijk in het leven te zijn geroepen voor heffing bij entiteiten die ook in de volksmond als ondernemers worden gezien. Bij die entiteiten is het voor de desbetreffende belastingplichtigen beter bekend dat uit hun activiteiten ook fiscale verplichtingen volgen. Ook zijn deze ondernemers zich veel meer bewust van de sancties die volgen bij het niet vervullen van hun fiscale verplichtingen.¹³⁵ De ondernemers die voortvloeien uit de deeleconomie en in het bijzonder, het periodiek verhuren van accommodaties, zijn zich minder bewust van deze verplichtingen aangezien zij zich nauwelijks bewust zijn van hun ondernemerschap.¹³⁶ Hierdoor zullen zij de fiscale verplichtingen minder goed vervullen waardoor de overheid inkomsten mist. Het Btw systeem werkt niet goed wanneer op grote schaal bij kleine individuele transacties geen belasting wordt voldaan door onwetendheid en de fiscus tegelijkertijd niet de middelen heeft om controle uit te oefenen en dit te corrigeren. Het overzicht verdwijnt, waardoor bij de deeleconomie het Btw systeem niet optimaal werkt. De wijze van heffing van Btw moet aangepast worden voor de groep ondernemers die zichzelf niet als ondernemer zouden beschrijven, met name de ondernemers die direct voortvloeien uit de deeleconomie.

Een oplossing kan naar mijn idee gevonden worden in een lumpsum achtige heffing met Airbnb als inhoudingsplichtige over een deel van de omzet van de verhuurders. Een lumpsum heffing is een heffing met een vast bedrag, ongeacht wie belastingplichtig is of in welke situatie de belasting verschuldigd is.¹³⁷ Wel is voor een heffing als deze medewerking van Airbnb nodig. Airbnb heeft de benodigde gegevens om de heffing over zowel de verhuurders als voor de platformdienst juist te laten verlopen. Met de verwerking van die gegevens kan vrij eenvoudig een inschatting gemaakt worden van de hoogte van het bedrag van die lumpsum heffing, om een belasting te creëren die naar eerlijke verhouding wordt geheven. Airbnb heeft immers de omzetcijfers van elke individuele verhuurder. Doordat Airbnb ook de betalingen op zich neemt, zou het bedrijf perfect kunnen fungeren als inhoudingsplichtige. De verhuurder is dan de uiteindelijke belastingplichtige die de belasting draagt. Airbnb ontvangt van de huurder de betaling, waarover zij dan een bedrag of percentage van de huursom als belasting inhoudt en periodiek doorbetaalt aan de fiscus. Zo haalt men de fiscale rompslomp weg bij de veelal onwetende verhuurder en belast men via Airbnb. Deze samenwerking tussen fiscus en Airbnb

¹³³ Krueger, L. (2013, May 22). Statement on the illegal hotel law, Airbnb, and the Nigel Warren Case

¹³⁴ Essers, L. (2013, June 7). Amsterdam to allow occasional Airbnb vacation rentals.

¹³⁵ Luuk Westra, Fiscale fraude bestrijding: Grenzen aan sturing, 2006, p.121

¹³⁶ <https://www.telegraaf.nl/financieel/3131694/inkomsten-door-airbnb-verhuur-meestal-zwart>

¹³⁷ Van Hilten & Van Kesteren, Omzetbelasting, 2014, p.83.

zou op deze manier een vereenvoudigde versie van het huidige systeem zijn, en elimineert het mislopen van belastingen door onwetendheid en gebrek aan controle. Meer onderzoek is nodig om de specifieke eigenschappen van een heffing als deze uit te werken, maar ik geloof dat samenwerking tussen de autoriteiten en Airbnb de huidige heffingsproblematiek voor een groot deel kan oplossen.

5.5.2 Voorbeeld Denemarken

In Denemarken heeft Airbnb een samenwerking met de Deense belasting autoriteiten.¹³⁸ Airbnb geeft automatisch door wanneer een inkomen geregistreerd wordt bij huiseigenaren in Denemarken om de Deense autoriteiten te helpen met het bestrijden van belastingontwijking. Deense huiseigenaren krijgen een belastingvrij gedeelte tot 3500 euro Airbnb-omzet. Daarnaast laat Denemarken per gemeente beslissen hoeveel nachten per jaar de accommodatie verhuurd mag worden. Het is in de meeste gevallen toegestaan voor 70 dagen per jaar. Dit kan in specifieke gevallen opgerekt worden tot 100 dagen per jaar. Deze situatie is voor zowel het platform Airbnb, de verhuurder en de fiscus een verbeterde situatie. Zo stelde Patrick Robinson, de directeur publiek beleid van Airbnb Denemarken:

“We believe the proposed rules are right for Denmark and we are committed to ensuring hosts on Airbnb can benefit from these innovative and forward-thinking rules. The progressive attitude of Denmark is an example to the world and demonstrates how positive results can be achieved when policymakers and Airbnb work together on the shared goals of making cities better places to live, work and visit.”¹³⁹

Niet alleen bij het platform Airbnb valt deze aanpak in goede aarde, ook de verhuurders zelf hebben baat bij deze manier van heffen. Zo blijken de verhuurders zeer positief te zijn over de toegenomen duidelijkheid. Op deze manier worden onverwachte hoge belastingaanslagen aan het einde van een periode voorkomen. In de plaats van periodieke aanslagen betaalt de verhuurder direct bij elke verhuur een extra bedrag aan Airbnb. Airbnb maakt dit vervolgens over naar de fiscus. Ook neemt deze methode administratieve lasten weg. Verhuurders kunnen deze last bij Airbnb leggen. Airbnb is ook voor de fiscus een veel makkelijkere entiteit om over te heffen. Een Deense verhuurder stelde: *“it will all run automatically so we don’t need to do anything”*. *“Instead of paying the taxes at the end of the year.”¹⁴⁰*

5.6 Conclusie

In dit hoofdstuk heb ik getracht mijn eerste deelvraag in zijn geheel te beantwoorden:

“Hoe geeft de huidige situatie betreffende Btw heffing bij Airbnb frictie met de opkomende deeleconomie?”

¹³⁸ <https://news.airbnb.com/denmark-approves-forward-thinking-home-sharing-rules-and-simplifies-tax/>

¹³⁹ <https://birchwealthservices.com/news/>

¹⁴⁰ <https://birchwealthservices.com/news/>

Als vervolg op de conclusie van hoofdstuk 3 waarin werd vastgesteld wanneer particulieren ondernemer voor de Btw zijn, werd in dit hoofdstuk de daar uitvloegende frictie uiteengezet.

De oorzaak van de frictie is te vinden in de onwetendheid van de ondernemers, die ondernemer zijn doordat ze deelnemen aan de deeleconomie. Doordat zij zichzelf niet als 'ondernemer' zien, zijn zij zich onbewust van de fiscale verplichtingen die volgen uit hun acties. Daarnaast kan de fiscus geen controle uitoefenen op de geringe bedragen van de transacties die voortvloeiën uit de deeleconomie, controle daarop is te duur. Hierdoor valt veel Btw tussen wal en schip. Het Btw systeem lijkt meer gericht op de ondernemers die ook in de volksmond als ondernemer zouden worden aangemerkt. Een vernieuwde Btw heffing voor de ondernemers die voortvloeiën uit de deeleconomie zou de hoeveelheid gemiste Btw opbrengsten kunnen terugdringen. Door Airbnb als inhoudingsplichtige in te schakelen wordt de problematiek van de onwetendheid van de verhuurder van accommodaties geëlimineerd. Een vereenvoudigde heffing in de vorm van een lumpsum achtige belasting bij Airbnb zelf creëert duidelijkheid en vereenvoudigt de controlemogelijkheden van de fiscus. Omdat Airbnb de gegevens heeft van de verhuurders en de platform opbrengsten kan met deze methode veel winst behaald worden. Meer onderzoek is nodig naar de specificaties van zo een vernieuwde heffing. Een vernieuwd en aangepast Btw systeem kan de problematiek bij de deeleconomie voor een groot deel oplossen.

Hoofdstuk 6 - Conclusie

6.1 Conclusie

In dit onderzoek heb ik aandacht besteed aan de wijze van heffing van Btw in de deeleconomie en in het bijzonder, bij Airbnb. De volgende probleemstelling heb ik getracht te beantwoorden:

“In hoeverre zorgt de huidige Btw-regelgeving voor een efficiënte Btw heffing in de deeleconomie omtrent Airbnb. En zo niet, welke aanpassingen zijn nodig?”

Door een sterke toename van de informatie- en communicatie technologie zijn nieuwe economische samenstellingen tot stand gekomen. De deeleconomie neemt zijn intrede. Sterke verbeteringen in het internet resulteren in online platforms waar vraag en aanbod bij elkaar gebracht worden. Deze platforms genereren in rap tempo mondiale impact en brengen vernieuwde business modellen. Ook Airbnb gebruikt de deeleconomie op grote schaal. Aan de hand van dit bedrijf wordt de ontwikkeling van de deeleconomie in beeld gebracht, en uiteengezet tegen de heffing van Btw. De C2C en C2B markt vormen worden in het leven geroepen doordat individuen eenvoudig voor de markt kunnen presteren met de hulp van het platform.

Aanwezigheid van de belastingplicht wijst uit of de economische handelingen van individuen door gebruik te maken van het platform moeten worden onderworpen aan Btw. Omzetbelasting wordt immers alleen geheven bij een voor de Btw als zodanig presterende ondernemer, en die ondernemer zijn handelingen onder bezwarende titel verricht. Daarnaast zijn aanvullende criteria in het leven geroepen ter ondersteuning en verduidelijking van artikelen 7 van de Wet OB 1968 en artikel 9 van de Btw Richtlijn 2006, welke overeenstemmend moeten worden uitgelegd en waarin de Btw ondernemer wordt geduid. Om te kwalificeren als belastingplichtige zijn aan de hand van de beschikbare jurisprudentie verschillende criteria gevormd:

- Is sprake van eenieder? Dit betreft natuurlijke personen en rechtspersonen, ook samenwerkingsverbanden daartussen.
- Is de handeling zelfstandig verricht? Hier worden met name dienstverbanden uitgesloten van belastingplicht.
- Is sprake van een economische activiteit? Ruim te interpreteren volgens artikel 9 lid 1 Btw richtlijn.
- Is deze economische activiteit met een zekere continuïteit uitgevoerd?
- Staat tegenover de prestatie een directe, rechtstreekse vergoeding?

Deze criteria betekenen voor de heffing van Btw bij Airbnb verhuur dat indien verhuur met zekere regelmaat plaatsvindt, sprake is van belastingplicht voor de Btw. Een Airbnb verhuurder blijkt in beginsel te vallen onder “eenieder die zelfstandig een economische handeling verricht”.

Met deze criteria en de bijhorende jurisprudentie is het antwoord gegeven op het eerste deel van mijn eerste deelvraag:

“Wanneer is een particulier ondernemer voor de Btw en hoe geeft dat nu frictie met de opkomende deeleconomie?”

De frictie tussen de opkomende deeleconomie en dit particuliere ondernemerschap volgt uit de onwetendheid van de ondernemers, die ondernemer zijn doordat ze deelnemen aan de deeleconomie. Doordat zij zichzelf niet als ‘ondernemer’ zien, zijn zij zich onbewust van de fiscale verplichtingen die volgen uit hun acties. Daarnaast kan de fiscus geen controle uitoefenen op de geringe bedragen van de transacties die voortvloeien uit de deeleconomie, controle daarop is te duur. Het Btw systeem lijkt meer gericht op de ondernemers die ook in de volksmond als ondernemer zouden worden aangemerkt.

Ik tracht de fiscale problemen uiteen te zetten met mijn tweede deelvraag:

“In hoeverre ontstaat er fiscale problematiek omtrent Airbnb?”

In de huidige situatie valt Btw tussen wal en schip. Dit lijkt voor een groot deel voort te vloeien uit het te ingewikkelde systeem voor de ondernemers die zich niet als zodanig zien. Het huidige systeem geeft blijkbaar aanstoot en mogelijkheid tot het niet voldoen van de belastingen en dient aangepast te worden tot een systeem dat het voldoen van de belasting eenvoudiger maakt. Aangezien dit onderzoek zich beperkt tot de Btw kan ik geen conclusies trekken wat de fiscale gevolgen zijn van andere belastingen, zoals de inkomstenbelasting.

Naast het feit dat de huidige situatie fiscale problematiek met zich meebrengt, veroorzaakt deze situatie, met gebrekkige controle mogelijkheden en weinig overzicht, meer negatieve externe effecten. Overlast bij omwonenden van drukbezochte Airbnb locaties, een negatieve invloed op de huizenmarkt en geen controle op kwaliteit volgen uit het gebrek op controle en invloed op de toeristensector. Echter heeft dit geen direct verband met het Btw systeem. De juridische oorlog die een aantal jaar geleden is gestart tussen Airbnb, de overheid en alle belanghebbenden, zal uiteindelijk ook een grondige verandering van de huidige heffingsmethodiek vergen.

In mijn derde deelvraag schets ik een mogelijke aanpassing op het systeem.

“Hoe kan de Btw-regelgeving aangepast worden voor een soepeler verloop van de belastingheffing?”

Een oplossing kan naar mijn idee gevonden worden in een lumpsum achtige heffing met Airbnb als inhoudingsplichtige over een deel van de omzet van de verhuurders. Hiermee wordt het probleem van de lakse en onwetende verhuurder die geen Btw voldoet opgelost. Wel is voor een heffing als deze medewerking van Airbnb nodig voor de gegevensverstrekking. Airbnb heeft immers de omzetcijfers van elke individuele verhuurder. Doordat Airbnb ook de betalingen op zich neemt, zou het bedrijf perfect kunnen fungeren als inhoudingsplichtige. De verhuurder is dan de uiteindelijke belastingplichtige die de belasting draagt. Airbnb ontvangt van de huurder de betaling.

In Denemarken is een soortgelijk systeem opgezet waar de overheid en Airbnb een overeenkomst hebben gesloten voor de fiscale verwerking van de verhuurders. Airbnb geeft automatisch door wanneer een inkomen geregistreerd wordt bij huiseigenaren in Denemarken,

om zo de Deense autoriteiten te helpen met het bestrijden van belastingontduiking. Deense huiseigenaren krijgen een belastingvrij gedeelte tot 3500 euro Airbnb-omzet. Daarnaast laat Denemarken per gemeente beslissen hoeveel nachten per jaar de accommodatie verhuurd mag worden.

Zowel voor de fiscus als voor de verhuurders kan betere situatie bereikt worden. Door een samenwerking tussen Airbnb en de Nederlandse overheid kan de onduidelijkheid die vaak volgt, bestreden worden.. Verhuurders zitten niet te wachten op onverwachte belastingaanslagen en de fiscus wil betaalbare controle op de economische handelingen van de verhuurders. Een onderzoek naar een mogelijk nieuw systeem met het Deense voorbeeld kan de Nederlandse Airbnb cultuur een boost in de goede richting geven, en daarmee kan Nederland ook een voorbeeld zijn voor de hele wereld.

Aangehaalde literatuur

Boeken

M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2014 (veertiende druk)

Van Zadelhoff (2016), B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, Kluwer, Deventer, 2016 (vierde druk)

Artikelen

Barkhuysen, T. (2016). Bescherming van publieke belangen in de Airbnb-economie. *Nederlands Juristenblad*, 2016, 2887.

Beretta, G. (2017). Taxation of individuals in the sharing economy. *Intertax*, 45(1), 2-11.

Beretta, G. (2018). VAT and the sharing economy. *World Tax Journal*, 10(3).

Boccia, F., & Leonardi, R. (2016). The Challenge of the Digital Economy. Innoveren in de deeleconomie Opdrachtgever Ministerie van Economische Zaken Opdrachtnemer shareNL November 2015 Een inventarisatie van kansen en belemmeringen die innovatieve investeringen in de deeleconomie, op het gebied van groene groei, (on)mogelijk maken.

Caves, R. E., & Porter, M. E. (1977). From entry barriers to mobility barriers: Conjectural decisions and contrived deterrence to new competition. *Quarterly journal of Economics*, 91(2), 241-261.

Centraal Bureau voor Statistiek. <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2019/01/opbrengst-btw-groeit-in-50-jaar-tot-meer-dan-50-miljard>

Dannen, C. (2012, June 18). My Airbnb biz got me evicted, here's what I learned. *Fast Company*, beschikbaar op <https://www.fastcompany.com/1840715/my-airbnb-biz-got-me-evicted-heres-what-i-learned>

Deckx, C., & Ruyschaert, S. (2009). *Van tiende penning tot btw: invoering en ontwikkeling van de omzetbelasting in de Lage Landen*. Maklu.

Dwyer, L., Forsyth, P., & Spurr, R. (2006). Assessing the economic impacts of events: A computable general equilibrium approach. *Journal of travel research*, 45(1), 59-66.

Evers, R. (2016). Vertrouwen bewerkstelligen door middel van een reputatiesysteem: Hoe Airbnb vertrouwen tussen verhuurder en huurder framet.

Gottlieb, C. (2013). Residential Short-Term Rentals: Should Local Governments Regulate the 'Industry'?. *Planning & Environmental Law*, 65(2), 4-9.

Huet, N. (2011, September 22). Paris cracks down on short-term apartment rentals. *Reuters*.

Hoffschulte, C. De zoektocht naar beleid voor tijdelijke verhuur van woningen.

Krueger, L. (2013, May 22). Statement on the illegal hotel law, Airbnb, and the Nigel Warren Case

Leland, J. (2012, July 21). They can list, but they can't hide. *The New York Times*

Guttentag, D. (2015). Airbnb: disruptive innovation and the rise of an informal tourism accommodation sector. *Current issues in Tourism*, 18(12), 1192-1217.

Rene van der Paard, Het begrip ondernemer in de Omzetbelasting, paragraaf 1.1, beschikbaar op <https://www.managementboek.nl/code/inkijkexemplaar/9789060028445/het-begrip-ondernemer-in-de-omzetbelasting-rene-van-der-paardt.pdf>

Sacks, D. (2011, April 18). The sharing economy. *Fast Company*, beschikbaar op <https://www.fastcompany.com/1747551/sharing-economy>

Schep, A. (2016). Toeristenbelasting en deeleconomie: kansen en bedreigingen voor Nederlandse gemeenten.

Vakstudie Navigator, J. Wessels (2012), 'Toepassing van het leerstuk van fiscale neutraliteit in de btw', Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht, p. 25-27

Westra, R. L. N. (2006). *Fiscale fraudebestrijding: grenzen aan sturing: een explorerende studie naar de fiscaal-strafrechtelijke keten en bestuurlijke dilemma's* (Doctoral dissertation, EM Meijers Institute of Legal Studies, Faculty of Law, Leiden University).

Jurisprudentie

HR 5 januari 1983, BNB 1983/76

HR 02-11-1983, ECLI:NL:PHR:1983:AW8771, m.nt. L.F. Ploeger

HR 26 januari 2007, nr. 41.917, BNB 2007/153

Hvj 25 mei 1982, Commissie / Nederland, zaak 96/81

Hvj 14 februari 1985, Nr. C-268/83 BNB 1985/316. (Rompelman)

Hvj 03-03-1994 Tolsma C-16/93

Hvj 11 maart 1997, nr. C-13/95 (Süzen)

Hvj 27 januari 2000, nr. C-23/98 (Heerma)

Hvj EU nr. C-235/00, (CSC Financial Services Ltd.), V-N 2002/5.26

Hvj 10-06-2010 Leo-Libera C-58/09

Hvj 10-11-2011 The Rank Group C-259/10

Hvj 13 juni 2013, C-62/12 (Kostov

X, ECLI:NL:HR:2015:3099, (Duinzigt)

C-390/18, AIRBNB Ireland, A-G Szpunar

Externe links

Amsterdamse gemeenteraad, 2018, "Amsterdam pakt Airbnb nog harder aan, licht toeristen van bed" beschikbaar op <https://www.rtlz.nl/life/artikel/4492436/airbnb-amsterdam-toeristen-verboden-controle-boete>

Centraal Bureau voor Statistiek. <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2019/01/opbrengst-btw-groeit-in-50-jaar-tot-meer-dan-50-miljard>

Vakstudie Navigator, Fusies en overnames in de Europese BTW (FM nr. 146) 2016/2.4.5.2, beschikbaar op <https://www.navigator.nl/document/idpass5e63a50c47224fd6be2d9a6de8a4785b/fusies-en-overnames-in-de-europese-btw-fiscale-monografieen-nr-146-2452-beginsel-van-fiscale-neutraliteit?ctx=WKNL CSL 2330>

Website van de Belastingdienst, "Verhuur die altijd belast is met Btw", 2019, <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/onroerende+zaken/verhuur+onroerende+zaak/verhuur+die+altijd+belast+is+met+btw>

Website van de Belastingdienst, Kleineondernemersregeling, 2020, <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/btw/hoe+werkt+de+btw/nieuwe-kleineondernemersregeling/nieuwe-kleineondernemersregeling>