

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM
Erasmus School of Economics

Masterscriptie Fiscale Economie (variant indirecte belastingen)

Eerlijk zullen we alles delen in de deeleconomie, of toch niet?

Een onderzoek naar de verenigbaarheid van bedrijfsmodellen in deeleconomieën met rechtsbeginselen van de btw.

Naam student:	Stijn Maas
Studentnummer:	449152
Begeleider:	Dhr. P.C.J. Oerlemans
Tweede beoordelaar:	Dhr. R.N.F. Zuidgeest
Datum definitieve versie:	26-08-2022

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

Inhoudsopgave

Lijst van gebruikte afkortingen	5
Hoofdstuk 1: Inleiding	6
1.1 Aanleiding tot schrijven	6
1.2 Probleemstelling	6
1.3 Relevantie	7
1.4 Werkwijze	7
1.5 Afbakening.....	7
Hoofdstuk 2: Processen van de deeleconomie, de platforms en diens aanbieders	8
2.1 Inleiding	8
2.2 Opkomst en ontwikkeling van de deeleconomie	8
2.3 Het begrip deeleconomie.....	9
2.4 De spelers in de deeleconomie.....	10
2.4.1 Aanbieder in de deeleconomie	11
2.4.2 Afnemer in de deeleconomie.....	12
2.4.3 Het digitale platform	12
2.5 Verdieping in de deeleconomie.....	13
2.6 Deelconclusie	15
Hoofdstuk 3: Beginselen van de btw en het relevante toetsingskader	16
3.1 Inleiding	16
3.2 Introductie van de btw.....	16
3.2.1 Invoer btw-stelsel.....	16
3.2.2 Samenhang Europese Btw-richtlijn en nationale wetgeving	17
3.3 Rechtskarakter van de btw	17
3.3.1 Algemeenheid	18
3.4 Beginselen van de btw	18
3.4.1 Neutraliteitsbeginsel	19
3.4.1.1 Economische neutraliteit	19
3.4.1.2 Juridische neutraliteit	19
3.4.1.3 Externe neutraliteit	20
3.4.2 Doeltreffendheid	21
3.4.3 Doelmatigheid	21
3.5 Toetsingskader.....	22
3.6 Deelconclusie	23
Hoofdstuk 4: Relevante btw-bepalingen voor B2C- en P2P-deeleconomieën	24
4.1 Inleiding	24
4.2 De belastingplichtige voor de btw	24
4.2.1 Eenieder	25
4.2.2 Zelfstandig.....	25
4.2.3 Economische activiteit	27
4.2.3.1 Deelname aan het economisch verkeer	27

4.2.3.2 Duurzaamheid.....	28
4.2.3.3 Onder bezwarende titel	29
4.2.4 Exploiteren van een lichamelijke of onlichamelijke zaak	30
4.2.4.1 Exploitatie	30
4.2.5 Hoedanigheid van belastingplichtige	32
4.3 Diensten door tussenkomst van een ander.....	33
4.3.1 In eigen naam en voor eigen rekening	34
4.3.2 In eigen naam maar voor rekening van een ander.....	34
4.3.2.1 Tussenkomst	34
4.3.2.2 In eigen naam.....	35
4.3.2.3 Voor rekening van een ander.....	35
4.3.3 In naam en voor rekening van een ander.....	35
4.3.4 Fictie voor elektronische diensten via interfaces.....	35
4.3.4.1 De fictie in het algemeen	35
4.3.4.2 Weerlegging.....	37
4.4 De mkb-regeling	38
4.4.1 Algemeen	38
4.4.2 Nadelen van de mkb-regeling	39
4.4.3 Europese visie mkb-regeling	40
4.5 Wetsvoorstel gegevensuitwisseling digitale platformeconomie	40
4.6 Deelconclusie	41
Hoofdstuk 5: Deelaanbieders en deelplatforms getoetst aan de huidige wet- en regelgeving	42
5.1 Inleiding	42
5.2 Casus 1.....	42
5.2.1 Casus 1: reguliere ondernemer in de accommodatiesector	42
5.2.2 Casus 1: btw-behandeling	42
5.2.3 Casus 1: Verschillende potentiële uitwerkingen	43
5.3 Casus 2.....	43
5.3.1 Casus 2: deeleconomie in de accommodatiesector	43
5.3.2 Casus 2: btw-behandeling	45
5.3.2.1 Aanbieder verricht zijn dienst aan de afnemer via het platform.....	45
5.3.2.2 Airbnb/platform verricht een dienst aan de aanbieder en de afnemer	46
5.3.3 Casus 2: Verschillende potentiële uitwerkingen	48
5.4 Casus 3.....	50
5.4.1 Casus 3: reguliere ondernemer in de personenvervoersector.....	50
5.4.2 Casus 3: btw-behandeling	50
5.4.3 Casus 3: Verschillende potentiële uitwerkingen	51
5.5 Casus 4.....	51
5.5.1 Casus 4: deeleconomie in de personenvervoersector	51
5.5.2 Casus 4: btw-behandeling	53
5.5.2.1 Aanbieder verricht zijn dienst aan de afnemer via het platform.....	53
5.5.2.2 Uber/platform verricht een dienst aan de aanbieder en de afnemer	55
5.5.3 Casus 4: Verschillende potentiële uitwerkingen	56
5.6 Toetsing knelpunten van de traditionele economie aan het toetsingskader.....	58
5.6.1 Knelpunt inzake vaststelling belastingplicht van de aanbieder.....	58
5.6.2 Knelpunt inzake mkb-regeling.....	59
5.6.3 Beoordeling traditionele economie aan de hand van het toetsingskader	59
5.7 Toetsing knelpunten van de deeleconomie aan het toetsingskader.....	60
5.7.1 Informatie-asymmetrie	60
5.7.2 Knelpunt inzake vaststelling belastingplicht van de aanbieder.....	60

5.7.3 Knelpunt inzake het mogelijk handelen in eigen naam door het deelplatform.....	61
5.7.4 Knelpunt inzake ondergeschiktheid van de aanbieder t.o.v. het deelplatform	62
5.7.5 Knelpunt inzake toenemend gebruik van de mkb-regeling door aanbieders	62
5.7.6 Beoordeling deeleconomie aan de hand van het toetsingskader	63
<i>5.8 Tussenconclusie na vergelijking deeleconomie en traditionele economie.....</i>	<i>63</i>
5.9 Aanbevelingen voor de btw-heffing van deeleconomieën.....	64
5.9.1 Informatievoorziening van belastingautoriteiten	64
5.9.2 Particulieren als belastingplichtige aanmerken	65
5.9.3 Aanpassing van de mkb-regeling.....	67
5.9.4 Btw-heffing van de onderliggende dienst bij het deelplatforms.....	68
5.9.4.1 Fictie voor via een deelplatform verrichte diensten.....	68
5.9.4.2 Model Canada	70
<i>5.10 Aanbeveling aan de hand van het onderzoek.....</i>	<i>72</i>
5.10.1 Combinatie DAC7 en het Canadese model	72
5.10.2 Combinatie DAC7 en de mkb-regeling	73
<i>5.11 Deelconclusie</i>	<i>74</i>
Hoofdstuk 6: Conclusie.....	76
Bronnen	78
<i>Boeken</i>	<i>78</i>
<i>Tijdschriftartikelen.....</i>	<i>78</i>
<i>Dissertaties</i>	<i>79</i>
<i>Internetbronnen.....</i>	<i>79</i>
<i>Overige bronnen</i>	<i>80</i>
Jurisprudentielijst.....	81
<i>Nederlandse jurisprudentie</i>	<i>81</i>
<i>Europese jurisprudentie</i>	<i>82</i>

Lijst van gebruikte afkortingen

A-G	Advocaat-generaal
Art.	Artikel(en)
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
Btw	Belasting over de toegevoegde waarde
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
Dienstenrichtlijn	Richtlijn 2006/123/EG betreffende diensten op de interne markt
EC	Europese Commissie
EEG	Europese Economische Gemeenschap
EG	Europese Gemeenschap
EU	Europese Unie
Eerste richtlijn	Eerste Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-staten inzake omzetbelasting
HR	Hoge Raad
HvJ	Hof van Justitie
HvJ EG	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
Richtlijn inzake elektronische handel	Richtlijn 2000/31/EG betreffende bepaalde juridische aspecten van de diensten van de informatiemaatschappij, met name de elektronische handel, in de interne markt
R.o.	Rechtsoverweging(en)
Tweede richtlijn	Tweede Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting
Uitvoeringsverordening Btw-richtlijn	Uitvoeringsverordening (EU) Nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over toegevoegde waarde (herschikking)
VEU	Verdrag betreffende de Europese Unie
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Wet OB 1968	Wet op de omzetbelasting 1968
Zesde richtlijn	Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995

Hoofdstuk 1: Inleiding

1.1 Aanleiding tot schrijven

Al sinds jaar en dag worden vriendendiensten verricht. Bij het verrichten van vriendendiensten kan worden gedacht aan bijvoorbeeld het uitlenen van spullen, het wegbrengen naar het vliegveld of het laten slapen op de bank of in een aparte kamer. In ruil voor een dergelijke vriendendienst wordt niet per se een vergoeding verwacht maar een flesje wijn of een bosje bloemen als bedankje wordt gewaardeerd. Deze vriendendiensten zijn niet weg te denken uit de maatschappij. De genoemde vriendendiensten zoals het rijden van en naar het vliegveld kunnen worden gezien als een taxidienst binnen vriendschappelijke of familiale kring. Vanwege technologische ontwikkelingen zijn geavanceerde online platforms ontstaan die het verrichten van dergelijke vriendendiensten aan onbekenden stimuleren. Vriendendiensten worden in dat geval reguliere diensten. Daarbij komt dat de verrichters van de (vrienden)diensten een financieel voordeel van het platform ontvangen. Onder het mom van duurzaamheid wordt het gebruik van dergelijke platforms aangemoedigd.

Deeconomieën groeien ondertussen razendsnel. De omzet van deeconomieën is van 2014 op 2015 al verdubbeld. Daarnaast wordt de omzet van deeconomieën in 2025 verwacht net zo groot te zijn als die van traditionele economieën.¹ Deelplatforms komen verder veelvuldig in het nieuws wegens beïnvloeding van belastingautoriteiten, agressieve marktpenetratie en het aanbieden van omstreden diensten die mogelijk in strijd zijn met wet- en regelgeving.² Ook zijn diverse rechtszaken geweest inzake het handelen van deelplatforms in lijn met de wet- en regelgeving en inzake schijnzelfstandigheid van aanbieders op die platforms. Dat het handelen van deelplatforms in gevallen op het randje van de wet gebeurt, is dus bijna niet te ontkennen.

Voor btw-doeleinden blijven vriendendiensten en diensten binnen familiale sfeer buiten beschouwing aangezien deze diensten niet bedrijfsmatig worden aangeboden en geen directe vergoeding tegenover deze diensten staat. Het huidige btw-stelsel is niet ingericht op de bedrijfsmodellen die onder het begrip van deeconomieën vallen. Zo wordt de grens tussen particuliere handel en bedrijfsmatige handel vager en komen meer en meer aanbieders op deelplatforms die op of rond die vage grens diensten verrichten. Daarbij komt dat deelplatforms veel en ingewikkelde overeenkomsten sluiten met aanbieders en gebruikers waardoor de economische realiteit van deeconomieën moeilijk tastbaar te maken is. Deelplatforms opereren in een driehoeksverhouding en zouden met al het beschikbare kapitaal en arbeid een voor het deelplatform gunstige marktpositie kunnen bewerkstelligen.

Aan de hand van de opkomst van deeconomieën zijn vragen te stellen in het licht van de wet- en regelgeving van de btw. Zo wordt in dit onderzoek de belastingplicht van de aanbieders op deelplatforms uiteengezet. Hierbij komt ook aan bod dat aanbieders mogelijk niet zelfstandig te werk gaan maar onder een bepaalde mate van ondergeschiktheid handelen van het deelplatform. Ook wordt de verantwoordelijkheid van de deelplatforms in de driehoeksverhouding behandeld. De mogelijkheid bestaat namelijk dat deelplatforms onder een fictie voor commissionairs vallen of zelf dermate inmengen in de onderliggende dienst dat deze feitelijk door het deelplatform wordt verricht. Ten slotte komt de mkb-regeling (in Nederland de kleineondernemersregeling of KOR) aan bod.

1.2 Probleemstelling

In dit onderzoek wordt de btw-behandeling van deeconomieën onderzocht waarbij knelpunten worden aangeduid en onderzocht welke gevolgen kunnen optreden aan de hand van de knelpunten. Vervolgens zal alternatieve wet- en regelgeving worden onderzocht om te onderzoeken of een btw-

¹ PwC 2015, p. 5.

² Alecci, Dutch politicians call for probe into tax authorities' handling of Uber audit after Uber files exposé, *International Consortium of Investigative Journalists*, 14 juli 2022, ICIJ.org.

behandeling kan worden afgedwongen welke, indien nodig, beter scoort op het toetsingskader. De centrale vraagstelling in dit onderzoek is als volgt:

In hoeverre strookt de huidige btw-behandeling, ingevolge de Wet OB, van deelaanbieders en de deelplatforms via welke de diensten worden verricht – de deeleconomie – met het rechtskarakter en de algemeenheid van de btw, alsmede de economische, juridische en externe neutraliteit en het doeltreffendheidsbeginsel en doelmatigheidsbeginsel, en, welke alternatieve manieren van heffing zijn mogelijk waarbij voorgenoemde beginselen in acht worden genomen?

1.3 Relevantie

Vanwege de mate van actualiteit omtrent deeleconomieën, deelplatforms die faciliteren en de hiervoor geschetste problematiek, is het relevant om de toepasselijke wet- en regelgeving te analyseren en te evalueren en een aanbeveling te doen omtrent alternatieve manieren van btw-heffing van dienstdoende deelplatforms in de deeleconomie. De centrale vraagstelling is, naar mijn mening, zowel fiscaal als maatschappelijk relevant. De fiscale relevantie wordt ontleend aan het feit dat de wet- en regelgeving op dit punt achterhaald of niet volledig sluitend kan zijn. De maatschappelijke relevantie wordt ontleend aan het feit dat de consumptie vanuit deeleconomieën even zo belast moet worden als consumptie vanuit traditionele economieën. De beginselen die in dit onderzoek centraal staan, staan voor een neutrale, gelijke en evenredige behandeling waarbij schending daarvan kan afdoen aan het maatschappelijk nut dat wordt behaald vanuit de belastingopbrengsten van de Wet OB.

1.4 Werkwijze

Dit onderzoek betreft een literatuurstudie aangezien de huidige wet- en regelgeving wordt getoetst aan het bedrijfsmodel van deeleconomieën. Specifiek worden dienstverrichtende deelaanbieders en de deelplatforms waarop zij hun diensten aanbieden aan de wet- en regelgeving getoetst. Vanwege het feit dat een definitie van deeleconomieën ten behoeve van dit onderzoek dient te worden gemaakt, wordt in de literatuur naar onderbouwing van het begrip deeleconomie gezocht om een correcte definitie uiteen te zetten. Verder wordt in de jurisprudentie en de literatuur gezocht naar de beginselen die in het onderzoek worden gebruikt om een afbakening van de beginselen te maken. De relevante wet- en regelgeving wordt uiteengezet door middel van de Wet OB, de Btw-richtlijn, jurisprudentie en literatuur om de wetenschappelijke trend van de wet- en regelgeving in dit onderzoek te bevatten. Ten behoeve van de casussen wordt gebruik gemaakt van documenten welke te vinden zijn op de sites van deelplatforms alsmede feiten en meningen die in literatuur en jurisprudentie te vinden is. Voor de uiteenzetting van het bedrijfsmodel van een deelplatform wordt hiervoor niet enkel in btw-jurisprudentie gekeken, maar ook in arbeidsrechtelijke jurisprudentie vanwege een raakvlak op het gebied van vaststelling van de belastingplicht c.q. ondergeschiktheid. Om aanbevelingen te doen is met name gekeken in literatuur en in stukken gepubliceerd door de Europese Commissie, zoals van VAT Expert Group, Group on Future of VAT, VAT Committee en de Europese Commissie zelf.

1.5 Afbakening

In dit onderzoek wordt ingegaan op de btw-behandeling van de actoren in dienstdoende deeleconomieën, of met andere woorden deelaanbieders welke diensten verrichten via deelplatforms. Hierbij wordt ingegaan op diensten verricht door de deelaanbieder maar ook door het deelplatform zelf aan de aanbieder en/of afnemer aangezien zo het hele bedrijfsmodel wordt betrokken. In ander recht dan belastingrecht wordt uitsluitend verdiept indien directe raakvlakken bestaan met het belastingrecht. Wat het belastingrecht betreft wordt met name ingegaan op de Wet OB en de achterliggende besluiten en beschikkingen daarvan en de Btw-richtlijn en de verordening en achterliggende besluiten.

Hoofdstuk 2: Processen van de deeleconomie, de platforms en diens aanbieders

2.1 Inleiding

Om te onderzoeken hoe de deeleconomie, de platforms en diens aanbieders betrokken dienen te worden in de omzetbelasting, is het eerst van belang om een definitie te geven van de begrippen deeleconomie, platform en aanbieder op het platform. Aan de hand van actuele artikelen omtrent de deeleconomie, richtlijnen van de Europese Unie en bestaande deeleconomieën, platforms en aanbieders wordt in dit hoofdstuk onderzocht wie en wat onder deze begrippen geschaard kan worden en hoe deze begrippen duidelijk afgebakend kunnen worden om een onderscheid te kunnen maken tussen traditionele economieën en deeleconomieën. In paragraaf 2.2 wordt ingegaan op factoren die voor de opkomst en de ontwikkeling van de deeleconomie hebben gezorgd. In paragraaf 2.3 wordt het begrip deeleconomie onderzocht en wordt een definitie gegeven van het begrip deeleconomie die gedurende het onderzoek gebruikt gaat worden. In paragraaf 2.4 komen de actoren aan bod die werkzaam zijn binnen de deeleconomie. In paragraaf 2.5 worden sectoren besproken waarin deeleconomieën zijn toegetreden en worden verschillen tussen deeleconomieën besproken. In paragraaf 2.6 worden enkele casusposities behandeld van bestaande deelplatformen waar in dit onderzoek dieper op in wordt gegaan. Ten slotte volgt in paragraaf 2.7 een deelconclusie.

2.2 Opkomst en ontwikkeling van de deeleconomie

Deeleconomieën bieden mogelijkheden voor aanbieders en afnemers van diensten en goederen op allerlei verschillende markten. Deeleconomieën groeien razendsnel. De omzet die behaald werd uit deeleconomieën is alleen al van 2014 op 2015 verdubbeld.³ In 2025 verwacht PwC dat de omzet behaald uit deeleconomieën 50% van de totale marktomzet zal uitmaken, de deeleconomieën zullen over enkele jaren even groot zijn als traditionele bedrijfsmodellen.⁴ Deeleconomieën hebben de potentie om in korte tijd een zeer groot marktaandeel te veroveren.

Ten eerste groeit de deeleconomie razendsnel mee met de technologische ontwikkelingen in de informatietechnologie. De informatietechnologie wordt steeds goedkoper en geavanceerder waardoor nieuwe mogelijkheden ontstaan in de markt.⁵ Door de snelle groei van en de groeiende interesse in deeleconomieën penetreert het steeds in nieuwe markten; denk bijvoorbeeld aan markten van vervoer, verblijf, advies en verhuur. Daarnaast wordt het ook steeds makkelijker en sneller om toegang te krijgen tot de deeleconomieën door het groeiende gebruik van smartphones en applicaties.⁶ Door smartphones en applicaties kunnen namelijk locatiegegevens worden bijgehouden en onder andere boekingen gemakkelijk plaatsvinden.

Ten tweede wordt via de technologisch ingewikkelde platforms in de deeleconomie toegang verleend tot tastbare en ontastbare goederen in plaats van dat eigendom verkregen moet worden tot de tastbare en ontastbare goederen om deze te gebruiken.⁷ Met andere woorden kan met behulp van een deeleconomie bijvoorbeeld een bestaand goed gehuurd worden zodat het niet gekocht hoeft te worden. Door het verkrijgen van toegang in plaats van het verkrijgen van eigendom, wordt 'betere benutting en ontsluiting van bestaande (kapitaal)goederen (zoals auto's en huizen) mogelijk'.⁸ Consumenten kopen hierdoor minder snel nieuwe goederen waardoor de productie en het gebruik

³ PwC 2015, p. 5.

⁴ PwC 2015, p. 5.

⁵ OECD 2015, p. 52.

⁶ Puschmann & Alt 2016, p. 93.

⁷ PwC 2014, p. 2.

⁸ *Kamerstukken II 2015/16*, 33 009, nr. 12, p. 3.

van grondstoffen en energie daalt. De deeleconomie bewerkstelligt meer duurzaam gebruik en zorgt voor groene groei met een positief milieu-impact.⁹

Ten derde is eigendom verkrijgen duurder dan toegang verkrijgen.¹⁰ Het kopen van bijvoorbeeld een auto is uiteraard duurder dan het huren van een auto. Om de reden dat huren goedkoper is dan kopen van een product zelf, is het een kosteneffectieve manier om hulpmiddelen te gebruiken met hetzelfde resultaat.¹¹ Niet alleen de lagere kosten van de diensten zelf zijn aantrekkelijk, maar ook de dalende transactiekosten vormen een factor op basis waarvan de keuze voor gebruik van de deeleconomie is gebaseerd.¹²

Ten vierde speelt ook een gemeenschapsgevoel mee bij de opkomst van de deeleconomieën.¹³ Het participeren in deeleconomieën creëert een gevoel van wederzijds vertrouwen tussen mensen.¹⁴ Deze mentaliteit om mee te doen met de deeleconomie wordt verspreid via sociale media en bereikt grote groepen mensen. De sociale ambitie om deel uit te maken van de deelgemeenschap wordt groter en de deeleconomieën kunnen groeien.¹⁵ Ook de eerder benoemde duurzaamheidsfactor speelt een rol bij het gevoel om bij de gemeenschap van de duurzame deeleconomie te horen.¹⁶

De vier hiervoor benoemde factoren hebben gezorgd voor het ontstaan en de snelle groei van de deeleconomieën. In het kort zijn dit de volgende factoren:¹⁷

1. Technologische groei;
2. Duurzaamheid;
3. Financieel; en
4. Gemeenschap.

2.3 Het begrip deeleconomie

Ondanks de groeiende bekendheid van deeleconomieën bestaat nog veel onduidelijkheid over de definitie van de deeleconomie. Het is een nieuw snelgroeiend begrip met een definitie die net zo snel groeit en waarvoor veel synoniemen bestaan. Zo wordt het in het Engels de 'sharing economy' genoemd, maar ook 'collaborative economy', 'peer-to-peer-economy' en 'gig economy' zijn voorkomende begrippen. De OECD maakt onderscheid tussen 'sharing economy' (deeleconomie) en 'gig economy' (kluseconomie) door het delen van goederen respectievelijk het delen van arbeid tussen deze begrippen te onderscheiden.¹⁸ In dit onderzoek valt onder het begrip deeleconomie zowel de deeleconomie voor het delen van goederen als de deeleconomie voor het delen van arbeid.

In 2008 is de eerste definitie van het begrip deeleconomie geformuleerd: 'samenwerkende consumptie mogelijk gemaakt door delen, ruilen en verhuren van middelen als activiteit zonder de middelen te bezitten.'¹⁹ Een andere definitie van deeleconomieën is 'economische systemen van decentrale netwerken en marktplaatsen die de waarde van onderbenutte goederen en diensten ontsluiten door vraag en aanbod direct bij elkaar te brengen waardoor traditionele institutionele tussenpersonen

⁹ Kamerstukken II 2015/16, 33 009, nr. 12, p. 3.

¹⁰ Puschmann & Alt 2016, p. 95.

¹¹ Eckhardt & Bardhi 2015.

¹² Beretta 2018, p. 30.

¹³ El Sawy & Pereira 2013, p. 16.

¹⁴ Beretta 2018, p. 37.

¹⁵ Puschmann & Alt 2016, p. 95.

¹⁶ Beretta 2018, p. 37.

¹⁷ El Sawy & Pereira 2013, p. 16.

¹⁸ OECD 2019, p. 15.

¹⁹ Lessig 2008, p. 143.

overbodig raken.²⁰ De Correspondent beschrijft het simpelweg als ‘websites die het delen van een bepaalde dienst of een bepaald product faciliteren’.²¹ Voor mij persoonlijk houdt het begrip deeleconomie in het via een online platform bedrijfsmatig en duurzaam delen van (on)tastbare bronnen van zowel eigendommen als arbeid. Frenken et al beschrijft de deeleconomie als ‘consumenten die elkaar tijdelijk toegang verlenen tot onderbenutte fysieke eigendommen (inactieve capaciteit), mogelijk tegen geldelijke vergoeding’.²² De EC beschrijft deeleconomieën als ‘bedrijfsmodellen waarin activiteiten worden gefaciliteerd door deelplatforms die een open marktplaats tot stand brengen voor het tijdelijke gebruik van (vaak door particulieren aangeboden) goederen of diensten’.²³ Door het spreken van een bedrijfsmodel initieert de EC, naar mijn mening, dat het deelplatform het bedrijfsmodel ontwerpt en daarmee de deeleconomie creëert. Ik kan mij vinden in deze gedachte aangezien het deelplatform in gevallen daadwerkelijk een nieuwe markt creëert voor deelaanbieders en afnemers.²⁴

In elk van de bovenstaande definities van het begrip deeleconomie staat het bedrijfsmatig delen van goederen centraal. Naar mijn mening, en in lijn met enkele andere definities, vallen andere diensten ook onder de deeleconomie. Onder het verrichten van diensten valt namelijk ook het delen van onbenutte (on)roerende goederen, het delen van kennis en het tijdelijk aanbod van onbenutte arbeidsuren. Verder komen de definities overeen met het feit dat een online tussenkomend platform het delen faciliteert. Ik ben het eens met de EC dat sprake is van een nieuw bedrijfsmodel. Dit model is ontstaan uit de deeleconomie. Waar delen en uitlenen voorheen met name in familiale en vriendschappelijke kringen gebeurde, heeft het zich ontwikkeld tot een wereldwijde gang van zaken.²⁵ Delen van eigendommen en arbeid heeft een bedrijfsmatig karakter gekregen aangezien het nu gebeurt tussen onbekenden en tegen vergoeding. Het bedrijfsmatige karakter maakt het naar mijn mening een economie, de deeleconomie. Alle elementen samengevoegd definieer ik het begrip deeleconomie voor dit onderzoek als volgt:

“Bedrijfsmodellen waarin activiteiten worden gefaciliteerd door deelplatforms die een open marktplaats tot stand brengen voor het tijdelijke gebruik van, door zowel particuliere als professionele dienstverleners aangeboden, onderbenutte goederen en/of diensten, tegen vergoeding.”

Het moge duidelijk zijn dat de tweedehandseconomie niet onder mijn begrip van deeleconomie valt daar het goederenleveringen en niet het delen van onbenutte goederen faciliteert. De tweedehandseconomie wordt in dit onderzoek verder buiten beschouwing gelaten.

2.4 De spelers in de deeleconomie

Nu duidelijker is wat een deeleconomie precies is, is het van belang om te focussen op de spelers die zich op het metaforische speelveld van de deeleconomie begeven. Zodra de spelers in beeld zijn, kan een goed onderscheid worden gemaakt tussen de activiteiten die elke speler uitvoert.

Een deeleconomie bestaat gewoonlijk uit drie actoren. De Europese Commissie omschrijft de drie actoren als volgt: *‘i) dienstverleners die activa, middelen, tijd en/of vaardigheden delen — dit kunnen particulieren zijn die af en toe diensten aanbieden ("peers") of dienstverleners die in hun beroepshoedanigheid handelen ("professionele dienstverleners"); ii) gebruikers hiervan; en iii)*

²⁰ ShareNL, ‘Deeleconomie’, *ShareNL.nl* 22 oktober 2021, geraadpleegd via: sharenl.nl/deeleconomie/.

²¹ Tielbeke 2014.

²² Frenken et al 2015.

²³ Europese Commissie 2016, p. 3.

²⁴ *Kamerstukken II* 2015/16, 33 009, nr. 12, p. 2.

²⁵ Europese Commissie 2015, p. 2.

*tussenpersonen die aanbieders en gebruikers met elkaar in contact brengen — via een online platform — en die transacties tussen hen faciliteren ("deelplatforms").*²⁶

In de deeleconomie is sprake van een driehoeksverhouding. De diensten worden door de een aangeboden en worden afgenomen door een ander maar deze prestatie kan enkel plaatsvinden door de tussenkomst van een platform die deze overeenkomst tussen aanbieder en afnemer faciliteert. Hierna wordt elke speler van de driehoek behandeld.

2.4.1 Aanbieder in de deeleconomie

De aanbieders zijn de particulieren of professionele dienstverleners die hun diensten aanbieden in de deeleconomie. Zoals hiervoor benoemd bezitten de aanbieders middelen die zij niet onbenut willen laten. Onbenutte middelen kunnen zowel onbenutte goederen als onbenutte arbeid betekenen in deze context. De dienstverlener biedt een dienst aan waarbij hij toegang verleent tot het gebruik van die onbenutte middelen. Het verlenen van toegang loopt via digitale platforms van wie de aanbieder een aantal diensten afneemt.²⁷ De hoofddienst die de aanbieder van het platform afneemt is het toegang krijgen tot het platform en de hele markt die het platform creëert. Het gemak waarmee vandaag de dag een persoon met internet een deelaanbieder kan worden groeit, zo is enkel een extra kamer nodig om herbergier te worden. Omwille van eenduidigheid is het nodig een specifieke term voor deze groep kleine aanbieders te gebruiken. Beretta schaaft deze groep onder de categorie 'micro-entrepreneurs', de micro-ondernemers.²⁸

Voor de aanbieders is de drempel laag om in te stappen in het bedrijfsmodel van het platform. Door het technologisch geavanceerde platform hoeft een aanbieder vaak enkel een account aan te maken en gegevens in te vullen. Daarnaast is het werken voor een deelplatform flexibel: werktijden zijn zelf in te delen en vergoedingen zijn bij sommige deelplatforms zelf te bepalen waardoor de aanbieder zelfstandig te werk kan gaan, een verbeterde work-life balance kan creëren en zijn eigen welzijn kan verhogen.²⁹ Verder biedt het platform vaak de aanvullende betalings-, verzekerings- en aftersalesdiensten aan die de aanbieder ontlast van dergelijke zaken.³⁰ De aanbieder is gehouden aan het leveren van kwalitatief hoogstaande diensten aangezien de platforms in veel gevallen werken met beoordelingsmechanismen. Afnemers kunnen hun aanbieder beoordelen zodat toekomstige afnemers hun keuze qua aanbieder kunnen baseren op ervaringen van eerdere afnemers. Het deelplatform geeft zelf geen score of beoordelingen hierin.³¹

De deelaanbieders bieden hun diensten vaak aan naast de arbeid die ze alledaags verrichten. Het verrichten van de diensten blijft in de meeste gevallen echter een bijbaan.³² Aangezien de aanbieders in de meeste gevallen particuliere individuen zijn die vanuit een situatie van overcapaciteit hun middelen delen met afnemende individuen, spreken we in dit geval van P2P-aanbieders (person-to-person). De term C2C (consumer-to-consumer), die in sommige gevallen gebruikt wordt, lijkt uit te gaan van een consument die als aanbieder optreedt tegenover een andere consument. Een aanbiederende consument is naar mijn mening simpelweg een aanbieder. Om verwarring te voorkomen wordt de term C2C achterwege gelaten en wordt de term P2P gebruikt. Voor de professionele dienstverleners die bedrijfsmatig te werk gaan als aanbieder in de deeleconomie, spreken we van een B2C-aanbieder (business-to-consumer).

²⁶ Europese Commissie 2016, p. 3.

²⁷ Beretta 2018, p. 37.

²⁸ Beretta 2018, p. 38.

²⁹ Aslam & Shah 2017, p. 7.

³⁰ Europese Commissie 2016, p. 7.

³¹ Europese Commissie 2016, p. 7.

³² Hatzopoulos & Roma 2017, p. 27.

2.4.2 Afnemer in de deeleconomie

De afnemer van de deeldiensten is de gebruiker die op het platform op zoek gaat naar de dienst die hij van een aanbieder wil afnemen. Voor de dienst betaalt de afnemer een vergoeding waarvan in sommige gevallen een deel voor het platform bedoeld is. In sommige gevallen moet de afnemer voor gebruik van het platform betalen in plaats van per transactie. In uitzonderlijke gevallen kan de afnemer een niet-geldelijke tegenprestatie aanbieden als betaling, deze gevallen worden hier echter buiten beschouwing gelaten en enkel de geldelijke vergoeding wordt aangenomen als betaalmiddel in dit onderzoek. Verder zal de rol van de afnemer in dit onderzoek niet uitgebreid worden behandeld omwille van de beantwoording van de onderzoeksvraag en de omvang van het onderzoek.

2.4.3 Het digitale platform

Geavanceerde platforms eigenen zich meer en meer marktaandeel toe met als gevolg dat bedrijven met een traditioneel bedrijfsmodel hun marktaandeel zien dalen.³³ De platforms maken gebruik van de nieuwste technologie en creëren hiermee nieuwe bedrijfsmodellen die gebruikmaken van hoogstaande applicaties en websites.

Het platform is de tussenpersoon die, volgens de uitleg van de EC, de aanbieder en afnemer met elkaar in contact brengt en de transactie tussen hen faciliteert.³⁴ Sommige platforms bieden, naast toegang tot het platform en tot de gehele achterban aan gebruikers, aanvullende diensten aan bij het gebruik van het platform als aanbieder. Onder de aanvullende diensten valt voornamelijk het verwerken van betalingen en het dekken van verzekeringen.³⁵ Hoewel het platform dergelijke diensten verleent ten behoeve van de aanbieder en afnemer, verzorgt het platform nog niet het feitelijke aanbod op het platform.³⁶ Het platform biedt enkel diensten van een informatiemaatschappij aan zoals beschreven in de richtlijn inzake elektronische handel.³⁷ Deze diensten van informatiemaatschappijen omvatten alle diensten die langs elektronische weg, op afstand en op individueel verzoek van een afnemer verricht worden.³⁸ Dit maakt dat het platform diensten van een informatiemaatschappij verleent en geen verplichtingen heeft met betrekking tot vergunningen, voorschriften, kwaliteitseisen en milieuregels.³⁹ Voorgaande verplichtingen rusten namelijk bij de aanbieder die ook daadwerkelijk het aanbod verzorgt.⁴⁰ Daarnaast kan de feitelijke aanbieder op het moment van aanmelden bij het platform niet op de hoogte van al zijn rechten en plichten zijn.⁴¹ Gezien het feit dat deze platforms geen verantwoording hoeven af te leggen over de verplichtingen die rusten op de dienst, is het waarschijnlijk dat zij ook niet controleren of wordt voldaan aan de verplichtingen door de aanbieder. De aanbieders kunnen dan mogelijk ongediplomeerd of ongecertificeerd te werk gaan op het platform totdat zij persoonlijk gecontroleerd worden door een autoriteit op dat gebied.

Aan de andere kant bestaan ook deelplatforms die dermate moeite met het aanbod van de aanbieders dat zij mede als aanbieder kwalificeren. Dit geval deed zich voor bij Uber in Spanje.⁴² De Spaanse tak van Uber liet de aanbieders op diens platform voorheen rijden zonder vergunningen aangezien gedacht werd dat Uber enkel diensten van een informatiemaatschappij verleende als bedoeld in de richtlijn inzake elektronische handel. Uber Spanje creëerde volgens het HvJ een poule met nieuwe chauffeurs die voorheen niet beschikbaar was voor afnemers en Uber oefende in dit geval een

³³ Chin-Oldenziel & Matthijssen 2018, par. 2.1.

³⁴ Europese Commissie 2016, p. 3.

³⁵ Beretta 2018, p. 37.

³⁶ Europese Commissie 2016, p. 7.

³⁷ Artikel 2, onder a, richtlijn 2000/31/EG ("richtlijn inzake elektronische handel").

³⁸ Artikel 1, lid 1, onder b, richtlijn 2015/1535.

³⁹ Artikel 4, lid 1, richtlijn inzake elektronische handel.

⁴⁰ HvJ EU 3 december 2020, C-62/19 (*Star Taxi*), r.o. 68.

⁴¹ Chin-Oldenziel & Matthijssen 2018, par. 2.2.

⁴² HvJ EU 20 december 2017, C-434/15 (*Asociación Profesional Elite Taxi*).

beslissende invloed uit op de dienstverrichtingsvoorwaarden van die bestuurders.⁴³ Door de inmenging van Uber in het aanbod kwalificeerde de dienst van het platform als vervoersdienst waardoor Uber vervolgens wel aan vereisten van vergunningen, voorschriften en kwaliteitseisen moest voldoen.⁴⁴ Dit is in tegenstelling tot een Roemeense zaak waarbij een deelplatform voor vervoersdiensten dermate weinig betrokken was bij het aanbod van de taxidienst, dat het platform niet verantwoordelijk was voor vergunningen.⁴⁵ Uit voorgaande twee uitspraken blijkt dat een bedrijf zijn platform en bedrijfsmodel op een dergelijke manier kan inrichten dat het Europese regelgeving naar keuze van toepassing kan laten zijn; te weten de Dienstenrichtlijn⁴⁶ of de Richtlijn inzake elektronische handel⁴⁷.

De platforms verdienen geld door middel van een commissie over de prijs van de dienst of door abonnementsgelden te vragen aan de gebruikers (aanbieders en/of afnemers). In de gevallen waarin een platform gratis lijkt te zijn, verdient het geld door reclameopbrengsten via het platform of door het verkopen van gebruikersdata.⁴⁸ Platforms of kleine gemeenschappen waarin delen puur uit solidariteit – zonder vergoeding – gebeurt, neem ik niet mee in dit onderzoek. Deze sociale platforms opereren vaak op een lokaal of gemeenschappelijk niveau en vallen niet onder het begrip deeleconomie omdat geen vergoeding van welke soort dan ook wordt ontvangen.⁴⁹

2.5 Verdieping in de deeleconomie

Deeleconomieën ontstaan in verschillende markten en bedienen verschillende klanten. In eerste instantie zijn deeleconomieën op te splitsen in de volgende twee productiecategorieën: kapitaal en arbeid.⁵⁰ Alle deelplatforms delen kapitaal, arbeid of een combinatie van beiden. Deelplatforms in de productiecategorie kapitaal faciliteren aanbod dat enkel gericht is op het verhuren van middelen van overcapaciteit. Deelplatforms in de productiecategorie arbeid faciliteren enkel aanbod van tijdelijke arbeid, denk hierbij aan het delen van kennis en advies via een app als Freelancer.⁵¹ Veel deelplatforms faciliteren echter een combinatie van kapitaal en arbeid, denk hierbij aan Airbnb en Uber waarbij de aanbieders aan de ene kant een eigen accommodatie respectievelijk auto verhuren en aan de andere kant arbeid verlenen zoals het maken van een ontbijt respectievelijk het vervoeren van de passagiers.

Om anders te categoriseren is een indeling van Petropoulos opgenomen met deelplatforms die vandaag de dag actief zijn in de volgende sectoren:

1. Accommodatie
 - ⇒ Delen in deze sector gebeurt door het simpelweg verhuren van ruimtes, appartementen en gehele huizen. Deelplatforms in deze sector zijn onder andere Airbnb en HomeAway.
2. Transport
 - ⇒ In deze sector kunnen auto's gehuurd worden maar ook kunnen auto's met chauffeur gehuurd worden als vervoersdienst. Grote deelplatforms in deze sector zijn Uber, Lyft en BlaBlaCar.
3. Online arbeidsmarkten

⁴³ HvJ EU 20 december 2017, C-434/15 (*Asociación Profesional Elite Taxi*), r.o. 39.

⁴⁴ HvJ EU 20 december 2017, C-434/15 (*Asociación Profesional Elite Taxi*), r.o. 47.

⁴⁵ HvJ EU 3 december 2020, C-62/19 (*Star Taxi*).

⁴⁶ Richtlijn 2006/123/EG betreffende diensten op de interne markt.

⁴⁷ Richtlijn 2000/31/EG betreffende bepaalde juridische aspecten van de diensten van de informatiemaatschappij, met name de elektronische handel, in de interne markt ("richtlijn inzake elektronische handel").

⁴⁸ Hatzopoulos & Roma 2017, p. 13.

⁴⁹ Hatzopoulos & Roma 2017, pp. 13-14.

⁵⁰ Beretta 2018, p. 38.

⁵¹ Beretta 2018, pp. 38-39.

⇒ Het delen van arbeid staat in deze sector centraal. Dienstverleners verlenen verschillende soorten arbeid op aanvraag, denk aan professioneel advies en kluswerkzaamheden. Deelplatforms in deze sector zijn bijvoorbeeld TaskRabbit, Freelancer en Fiverr.

4. Financiële dienstverlening

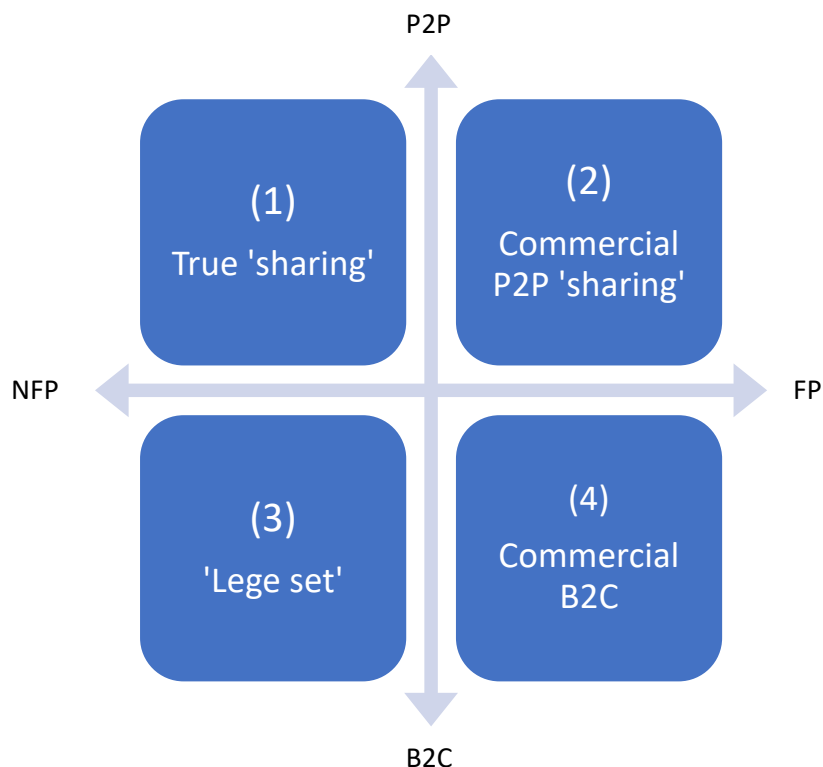
⇒ In deze sector staat crowdfunding en onderling particulier lenen (P2P-lenen) centraal. Platforms die dit faciliteren zijn onder andere Kickstarter en Lending Club.⁵²

Een vijfde sector is volgens Merx et al nog te onderscheiden, te weten de goederenleveringen.⁵³ Gezien het feit in dit onderzoek aansluiting wordt gevonden bij de uitleg van het begrip deeleconomie door de EC, en dit onderzoek enkel focust op dienstverleningen, blijven goederenleveringen buiten beschouwing van dit onderzoek.

De verdeling op basis van sectoren dekt naar mijn mening niet alle mogelijke deeleconomieën. Zo is het delen van gereedschap of andere huishoudelijke instrumenten niet meegenomen in voorgaande sectoren. Omwille van een inclusievere categorisatie, zijn de volgende objectieve categorieën opgesomd:

1. Het delen van onroerende goederen;
2. Het delen van roerende goederen;
3. Het verrichten van diensten.⁵⁴

Naast het onderverdelen van de soorten deeleconomieën in productcategorieën en sectoren, is het van belang een onderscheid te maken in verdienmodellen die plaatsvinden in de deeleconomie. Codagnone & Martens hebben een matrix gemaakt waarin elk deelplatform te classificeren is (zie Figuur 1).⁵⁵



Figuur 1

⁵² Petropoulos 2017, p. 4

⁵³ Merx et al 2021, p. 16.

⁵⁴ Merx et al 2021, p. 21.

⁵⁵ Codagnone & Martens 2016, p. 12.

In Figuur 1 is een verticale verdeling te zien tussen particuliere aanbieders (P2P) en professionele dienstverleners (B2C). Daarnaast maakt de matrix ook een horizontale scheiding tussen diensten verricht met winstoogmerk (FP) en zonder winstoogmerk (NFP). In het belang van het beantwoorden van de onderzoeksvraag zal in dit onderzoek enkel in worden gegaan op vak (2) en (4). Een platform kan namelijk zowel (2) als (4) integreren in één deelplatform indien zowel particulieren als professionele dienstverleners willen aanmelden als aanbieder op het platform.⁵⁶ Daarnaast is vak (3) aangenomen een niet-bestaande optie te zijn aangezien professionele dienstverleners altijd een winstoogmerk hebben.⁵⁷ Vak (1) komt neer op de puurste vorm van delen waarmee de deeleconomie ook begonnen is; het gratis delen van eigen middelen met familie en vrienden uit solidariteit.

2.6 Deelconclusie

De deeleconomieën zijn uitgegroeid tot grote ondernemingen die nog steeds groeiend zijn. Omzetten in de deeleconomieën kunnen in 2025 zelfs even groot zijn als die van traditionele bedrijfsmodellen. De vier factoren die voor de groei van de deeleconomieën hebben gezorgd, zijn: technologische groei, duurzaamheid, financieel en gemeenschap. Door de extreme groei is het begrip deeleconomie uitgegroeid tot een multifunctioneel begrip. Voor het belang van dit onderzoek wordt maar één begrip voor de deeleconomieën gebruikt:

“Bedrijfsmodellen waarin activiteiten worden gefaciliteerd door deelplatforms die een open marktplaats tot stand brengen voor het tijdelijke gebruik van, door zowel particuliere als professionele dienstverleners aangeboden, onderbenutte goederen en/of diensten, tegen vergoeding.”

Verder is duidelijk dat deelplatforms in een driehoeksverhouding werken. Deze driehoek bestaat uit de aanbieder, het platform en de afnemer. De afnemer binnen de deeleconomie is de gebruiker van de overcapaciteit van kapitaal of arbeid. De afnemer wordt in dit onderzoek verder niet behandeld. Het deelplatform is de partij die vraag en aanbod samenbrengt en faciliteert. Het is afhankelijk van de gebruikersvoorwaarden van het platform welke regelgeving van toepassing is. Om deze reden moet per platform gekeken worden hoe deze de aanbieders uit op het platform en hoe strikt het platform het aanbod in de gaten houdt.

In dit onderzoek worden deelplatforms behandeld die het verrichten van diensten faciliteren, te weten het delen van onroerende goederen, het delen van roerende goederen en het verrichten van diensten faciliteren. Daarbij is verduidelijkt dat enkel de platforms met een winstoogmerk worden meegenomen aangezien bedrijfsmodellen zonder winstoogmerk een ‘empty set’ zijn of de meest pure vorm van delen faciliteren. Ten slotte moge het duidelijk zijn dat B2C- en P2P-aanbieders in het begrip deeleconomie worden betrokken aangezien de deelplatforms beide aanbieders toelaten op het platform.

⁵⁶ Aslam & Shah 2017, p. 10.

⁵⁷ Petropoulos 2017, p. 5.

Hoofdstuk 3: Beginselen van de btw en het relevante toetsingskader

3.1 Inleiding

Na de deeleconomie, de deelnemers van de deeleconomie en bepalende factoren voor de groei en de populariteit van de deeleconomie uiteen te hebben gezet, is het van belang het relevante toetsingskader te schetsen welke in dit onderzoek gebruikt wordt voor het beantwoorden van de centrale vraagstelling. Dit toetsingskader wordt gebruikt om de btw-behandeling van B2C- en P2P-dienstverlening binnen de deeleconomieën te toetsen.

In paragraaf 2 komt het ontstaan van het Europees geharmoniseerd btw-stelsel aan bod. Vervolgens wordt in paragraaf 3 het rechtskarakter van het btw-stelsel behandeld met extra toelichting op het algemene karakter van de btw. In paragraaf 4 worden de beginselen uiteengezet die in dit onderzoek in het toetsingskader worden gebruikt. Het rechtskarakter, de algemeenheid van de btw en de behandelde beginselen komen in paragraaf 5 samen in het toetsingskader.

3.2 Introductie van de btw

3.2.1 Invoer btw-stelsel

In tijden van nood zijn omzetbelastingen ontstaan in verschillende Europese landen. In Nederland is de omzetbelasting ingevoerd in een tijd van crisis, in 1934.⁵⁸ De omzetbelasting werd voldaan door producenten met behulp van belastingzegels.⁵⁹ Vanaf 1941 werd de omzetbelasting vervangen door een nieuw besluit en een nieuwe heffingssystematiek.⁶⁰ De heffing verliep volgens het cumulatief cascdestelsel; bij elke schakel binnen de productie- en distributieketen werd belasting over de bruto-omzet geheven. Een gevaar van dit stelsel is belastingcumulatie. Belastingcumulatie wil zeggen dat belasting optelt zodat dubbele belasting wordt geheven. Hoe langer de productie- en distributieketen wordt, des te hoger de belasting omdat belasting over belasting wordt geheven.

Nederland is sinds 1958 wegens het Verdrag van Rome⁶¹ lid van de Europese Unie. De doelstelling was, bij de oprichting van de Europees Economische Gemeenschap (hierna: EEG), om 'economische en sociale vooruitgang van hun landen te verzekeren en daartoe de barrières die Europa verdelen te verwijderen'.⁶² Om deze doelstelling te bereiken was het nodig om de nationale wetgevingen van de lidstaten nader tot elkaar te brengen, in zoverre het noodzakelijk was, ten behoeve van de werking van de gemeenschappelijke markt.⁶³ De Europese Commissie onderzocht vanaf dat moment de mogelijkheid om de nationale wetgevingen met betrekking tot indirecte belastingen – waaronder de omzetbelasting – te harmoniseren in het belang van de gemeenschappelijke markt.⁶⁴

Vanaf 1967 golden de Eerste Richtlijn en de Tweede Richtlijn voor de Lidstaten van de EEG. Deze twee richtlijnen waren bedoeld ter harmonisatie van de nationale wetgevingen inzake de omzetbelasting. Lidstaten waren gehouden een stelsel van belasting over toegevoegde waarde (btw) in te voeren ter vervanging van het toenmalige omzetbelastingstelsel.⁶⁵ De Eerste Richtlijn stelde als doel om een gemeenschappelijke Europese markt te creëren waarvan de kenmerken analoog zijn aan die van een

⁵⁸ Van Kesteren 2012, p. 5.

⁵⁹ Krukkert 2018, par. 2.8.1.

⁶⁰ Besluit op de omzetbelasting 1941 (Besluit van de Secretaris-Generaal van het Departement van Financiën van 21 augustus 1940, Verordeningenblad 1940, nr. 135).

⁶¹ Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap, Rome, 25 maart 1957.

⁶² Aanhef, Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap, Rome, 25 maart 1957 (hierna: Verdrag van Rome).

⁶³ Artikel 3, onder h, Verdrag van Rome.

⁶⁴ Artikel 99, Verdrag van Rome.

⁶⁵ Artikel 1, Eerste Richtlijn.

binnenlandse markt, een Europese interne markt.⁶⁶ De Eerste Richtlijn beschreef punten op basis waarvan de doelstelling van de interne markt nagestreefd diende te worden. De structuur en de wijze van toepassing van het gemeenschappelijk btw-stelsel werden bepaald op grond van de Tweede Richtlijn. In Nederland trad in 1969 de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB) in werking. De Wet OB verving het toenmalige cumulatieve cascdestelsel door het btw-stelsel in lijn te brengen met de Eerste en Tweede Richtlijn.⁶⁷ Sindsdien moet de Nederlandse wetgever de Wet OB in lijn houden met de richtlijnen betreffende de harmonisatie van de wetgevingen van de Lidstaten inzake omzetbelasting.

3.2.2 Samenhang Europese Btw-richtlijn en nationale wetgeving

Intussen heeft de EEG plaatsgemaakt voor de Europese Unie (hierna: EU) en zijn de Eerste en Tweede Richtlijn vervangen door de Zesde Richtlijn die opnieuw vervangen is door de vandaag de dag geldende Btw-richtlijn. Elke lidstaat die is toetreden of zal toetreden tot de EU dient, net als de andere Lidstaten, de nationale wetgeving in lijn te brengen met de Btw-richtlijn. De Btw-richtlijn is namelijk verbindend ten aanzien van het te bereiken resultaat.⁶⁸ Het te bereiken resultaat van de Btw-richtlijn is het verwezenlijken van de doelstelling een Europese interne markt in te stellen en hiervoor is het noodzakelijk om de wetgevingen inzake omzetbelasting te harmoniseren.⁶⁹ Bij de harmonisatie hebben de Lidstaten wel bevoegdheid om eigen vorm en middelen te kiezen.⁷⁰

Sinds 17 oktober 2005 is een uitvoeringsverordening van de Btw-richtlijn vastgesteld door de Europese Raad.⁷¹ Waar de Btw-richtlijn bevoegdheid aan de Lidstaten laat om eigen vorm en middelen te kiezen, heeft de uitvoeringsverordening rechtstreekse werking. Dit wil zeggen dat de uitvoeringsverordening verbindend is in al haar onderdelen en niet wordt omgezet in nationaal recht.⁷²

Rechtstreekse werking betekent dat belastingplichtigen zich kunnen beroepen op Unierechtelijke bepalingen. Aangezien een verordening dwingend is, heeft deze rechtstreekse werking. Een richtlijn werkt via het nationale recht door naar de belastingplichtigen en heeft om die reden niet per se rechtstreekse werking.⁷³ Een richtlijnbeeping heeft rechtstreekse werking indien deze onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig is en in het geval deze bepaling niet, niet tijdig of niet correct geïmplementeerd is in de nationale wetgeving.⁷⁴ Indien dat het geval is, kan een belastingplichtige zich ook rechtstreeks beroepen op een richtlijnbeeping.

3.3 Rechtskarakter van de btw

Met het rechtskarakter geeft de wetgever aan wie en wat hij wenst te belasten en waarom.⁷⁵ Het rechtskarakter bepaalt onder andere de structuur van de wetgeving en de interpretatie van wettelijke bepalingen.⁷⁶ Het rechtskarakter van de Btw-richtlijn wordt daarnaast ook kort benoemd in artikel 1 van die richtlijn.

⁶⁶ Preambule Eerste Richtlijn.

⁶⁷ Aanhef, Wet OB.

⁶⁸ Artikel 288, VWEU.

⁶⁹ Aanhef, onder 4, Btw-richtlijn.

⁷⁰ Artikel 288, VWEU.

⁷¹ Verordening (EG) nr. 1777/2005 van de Raad van 17 oktober 2005 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 77/388/EEG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

⁷² Van Hilten & Van Kesteren 2012, par. 3.5.2.

⁷³ Van Slooten et al 2021, hs. 1, par. 3.1.

⁷⁴ HvJ EG 19 januari 1982, nr. C-8/81 (*Becker*), r.o. 25.

⁷⁵ Van Kesteren 1994, p. 55 e.v.

⁷⁶ Van Hilten & Van Kesteren 2012, par. 1.3.

De Europese Btw-richtlijn dient te worden geïmplementeerd in de nationale wetgeving van de Europese Lidstaten en verplicht de Lidstaten het btw-stelsel in te voeren. De volgens de Btw-richtlijn geïmplementeerde btw is een algemene indirecte verbruiksbelasting.⁷⁷ Een verbruiksbelasting belast, logischerwijs, het verbruik van goederen en diensten. Onder verbruik wordt enkel het consumptieve verbruik verstaan, oftewel het verbruik door particulieren.⁷⁸ Het daadwerkelijke consumptieve verbruik kan niet worden belast en in plaats daarvan wordt de besteding aan dat verbruik belast.⁷⁹ De besteding aan het verbruik vertaalt zich in de vergoeding die voor het goed of de dienst wordt gegeven. Idealiter komt de btw toe aan het land van consumptie.⁸⁰ Het verbruik wordt belast in het land waar dit verbruik plaatsvindt, dit volgt het bestemmingslandbeginsel.⁸¹ De algemeenheid van de btw laat zich kenmerken door het feit dat elke vorm van verbruik wordt meegenomen in de heffing. Ter nuancering, een bijzondere verbruiksbelasting – accijns – heft enkel over het verbruik van een bepaald soort goederen.

De btw als algemene verbruiksbelasting wordt geheven op een indirecte wijze. Dat wil zeggen dat de belasting over de consumptie wel op de consument drukt maar niet rechtstreeks van de consument wordt geheven. De indirecte verbruiksbelasting wordt echter voldaan door de ondernemer bij welke de consumptieve besteding wordt gedaan. De ondernemer is belastingplichtig en moet over de belaste levering van elk goed en de belaste verrichting van elke dienst btw voldoen.⁸² Om de belasting op de consument te laten drukken, zal de ondernemer de belastingdruk afwentelen op de consument door het in de prijs door te berekenen. De ondernemer draagt de ontvangen btw vervolgens af aan de fiscus. De ondernemer voldoet btw over zijn omzet aangezien de belasting over de verkoopprijs wordt geheven.

Om belastingcumulatie te voorkomen, kunnen ondernemers de voorbelasting in aftrek brengen. Dit betekent dat ondernemers de btw op inkopen die aan hen in rekening wordt gebracht, kunnen aftrekken van de btw die zij verschuldigd zijn in verband met leveringen van goederen en diensten. Door de aftrek van voorbelasting wordt bij elke ondernemer in de productie- en distributieketen de door hen toegevoegde waarde op een goed of dienst belast. Om die reden is het de belasting over de toegevoegde waarde. Het effect is dat aan het eind van de keten belasting wordt geheven tegen het geldende tarief over de uiteindelijke consumptie, de verkoopprijs.

3.3.1 Algemeenheid

Het algemene karakter van de btw ziet niet alleen op het object van de heffing – alle leveringen van goederen en diensten – maar ook op het subject van de heffing. Het subject is de ondernemer. De definitie van object en subject dient zo algemeen mogelijk te zijn.⁸³ Door deze algemeenheid van zowel object als subject wordt bij een grote groep belastingplichtigen een grote groep van leveringen van goederen en diensten in de heffing betrokken met als doel het belasten van al het consumptief verbruik. Voorgaande maakt dat de btw een objectieve heffing is, met persoonlijke omstandigheden wordt geen rekening gehouden.⁸⁴

3.4 Beginselen van de btw

Krachtens het Unierecht bestaat een aantal beginselen dat Lidstaten in acht moet nemen bij het maken en uitvoeren van wet- en regelgeving. Aan de ene kant bestaan beginselen met een grondwettelijk

⁷⁷ Art. 1, lid 2, Btw-richtlijn.

⁷⁸ Van Hilten & Van Kesteren 2012, par. 1.6.1.

⁷⁹ Van Slooten et al 2021, hs. 1, par. 1.1.

⁸⁰ Cornielje, Cursus Belastingrecht, EBR.7.1.1.C.b2.

⁸¹ Van Slooten et al 2021, hs. 1, par. 1.3.2.2.

⁸² Van Slooten et al 2021, hs. 1, par. 1.2.1.

⁸³ Van Doesum 2009, p. 29.

⁸⁴ Van Doesum 2009, p. 31.

karakter en aan de andere kant bestaan beginselen die door het HvJ in het leven geroepen zijn, pseudobeginselen.⁸⁵ In deze paragraaf worden de beginselen behandeld die in het toetsingskader worden opgenomen. Deze beginselen beschermen het rechtskarakter van de btw en zorgen voor eenvoud en evenredigheid in de heffing van de btw.

3.4.1 Neutraliteitsbeginsel

Uit punt 5 van de preambule van de Btw-richtlijn blijkt dat neutraliteit in het btw-stelsel moet worden nagestreefd. Ondanks dat het begrip neutraliteit in de Btw-richtlijn nergens verder uiteen wordt gezet, is het een basisbeginsel van het btw-stelsel.⁸⁶ Het HvJ geeft in jurisprudentie een definitie aan het begrip neutraliteit. Zo blijkt uit enkele arresten van het HvJ dat verschillende vormen van neutraliteit in de btw bestaan.

3.4.1.1 Economische neutraliteit

Belastingen beïnvloeden altijd het economisch handelen.⁸⁷ Volgens de economische neutraliteit dient de btw de optimale welvaartsverdeling zo min mogelijk te verstoren.⁸⁸ De welvaartsverdeling wordt zo min mogelijk verstoord door de belasting strikt evenredig aan de prijs te houden.⁸⁹ Strikte evenredigheid aan de prijs wil zeggen dat de hoogte van de belasting onafhankelijk moet zijn van de lengte van de productie- en distributieketen,⁹⁰ belastingcumulatie mag niet voorkomen. Daarnaast moet de belasting enkel op de particuliere consumptie drukken om de welvaartsverdeling zo min mogelijk te verstoren. De ondernemer moet de belasting af kunnen wentelen op zijn afnemer en dient deze niet voor eigen rekening te hoeven nemen.⁹¹

Het evenredigheidsbeginsel maakt onderdeel uit van de economische neutraliteit van de btw. De belasting moet namelijk “strikt evenredig” zijn aan de prijs wat betekent dat de belasting gelijk is aan het tarief maal de prijs. Indien de belasting niet strikt evenredig is aan de prijs, kan dubbele heffing of dubbele niet-heffing plaatsvinden. Dubbele heffing en dubbele niet-heffing van btw is vanwege dit beginsel ongeoorloofd.⁹² Afwijking van de strikte evenredigheid is echter geoorloofd indien de afwijking geschikt en noodzakelijk is.⁹³ Hiervan is bijvoorbeeld sprake indien een vermoeden van belastingfraude door de belastingplichtige bestaat.⁹⁴ In geval van belastingfraude kan dan mogelijk dubbele heffing plaatsvinden door de aftrek van voorbelasting te weigeren. Door sommigen wordt de economische neutraliteit het evenredigheidsbeginsel genoemd.⁹⁵ In dit onderzoek wordt de term economische neutraliteit aangehouden aangezien de evenredigheid daar slechts een onderdeel van uitmaakt.

3.4.1.2 Juridische neutraliteit

Het btw-stelsel moet ‘mededingingsneutraal zijn in die zin dat op het grondgebied van elke lidstaat op soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk rust (...).’⁹⁶ Uit deze bepaling volgt onder andere de juridische neutraliteit. De juridische neutraliteit ziet met andere woorden op gelijke behandeling van soortgelijke goederen of diensten die met elkaar concurreren. Daarbij ziet juridische

⁸⁵ Van Slooten et al 2021, hs. 1, par. 3.5.1.

⁸⁶ HvJ EG 19 september 2000, nr. C-454/98 (*Schmeink & Cofreth en Strobel*), r.o. 59.

⁸⁷ Van Hilten & Van Kesteren 2012, par. 1.6.5.1.

⁸⁸ Van Doesum 2009, p. 31.

⁸⁹ Van Doesum 2009, p. 32.

⁹⁰ Cornielje, Cursus Belastingrecht, OB.0.0.5.D.

⁹¹ Van Hilten & Van Kesteren 2012, par. 1.6.5.2.

⁹² Van Doesum 2009, p. 32.

⁹³ Weber, Cursus Belastingrecht, EBR.4.0.6.A.

⁹⁴ HvJ EG 18 december 1997, gevoegde zaken C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96 (*Molenheide*), r.o. 52.

⁹⁵ Cornielje, Cursus Belastingrecht, OB.0.0.5.D.

⁹⁶ Preambule, punt 7 Btw-richtlijn.

neutraliteit ook op het gelijk behandelen van soortgelijke ondernemers die met elkaar concurreren.⁹⁷ Vergelijkbare goederen of diensten mogen niet verschillend worden behandeld voor de btw en vergelijkbare ondernemers mogen niet verschillend worden behandeld voor de btw. Het HvJ noemt de juridische neutraliteit het btw-uitvloeisel van het gelijkheidsbeginsel.⁹⁸

Of sprake is van vergelijkbare goederen/diensten, dient te worden beoordeeld vanuit het oogpunt van de gemiddelde consument.⁹⁹ In het algemeen wordt voor de soortgelijkheid van goederen/diensten getoetst op:

1. eigenschappen van de goederen/diensten;
2. het gebruik van de goederen/diensten; en
3. de verschillen die de beslissing van de consument beïnvloeden om het een of het ander te kiezen.¹⁰⁰

Verschillende btw-behandelingen voor vergelijkbare goederen/diensten zijn gerechtvaardigd in het geval het uit een wettelijk toelaatbaar doel voortkomt of in het geval een bijzondere btw-regeling in werking treedt die het verschil veroorzaakt.¹⁰¹ Voorwaarde bij de rechtvaardiging van verschillende btw-behandeling is dat het in verhouding staat tot het te bereiken doel.¹⁰²

Een voorbeeld van vergelijkbaarheid en rechtvaardiging is te vinden in een arrest over E-books; het arrest RPO.¹⁰³ In dit arrest komt de verschillende btw-behandeling aan bod van E-books geleverd op een E-reader (belast tegen laag tarief) en E-books geleverd via het internet (belast tegen standaardtarief). Het HvJ besliste in dit arrest dat E-books geleverd op een fysieke drager en geleverd langs elektronische weg vergelijkbaar zijn aangezien zij eenzelfde doel nastreven.¹⁰⁴ Het verschil tussen fysieke en digitale levering doet niet af aan het na te streven doel en ook niet aan de vergelijkbaarheid.¹⁰⁵ De verschillende btw-behandeling van beide is echter gerechtvaardigd aangezien sprake is van een wettelijk toelaatbaar doel; het rechtszekerheidsbeginsel waarborgen. Elke langs elektronische weg verleende dienst is onderworpen aan het standaard btw-tarief om belastingplichtigen en nationale belastingautoriteiten duidelijke, eenvoudige en uniforme regels te bieden ten behoeve van die diensten.¹⁰⁶ Het invoeren van algemene en gemakkelijk toe te passen regels wordt gezien als een legitiem doel om vergelijkbare situaties anders voor de btw te behandelen.¹⁰⁷

3.4.1.3 Externe neutraliteit

Externe neutraliteit wordt gezien als de internationale variant van de interne neutraliteit.¹⁰⁸ Het ziet met name op internationale betrekkingen en wordt ook wel internationale neutraliteit genoemd. Ingevolge de externe neutraliteit volgen goederen en diensten die vanuit andere landen worden geleverd of verricht dezelfde btw-behandeling en belastingdruk alsof deze vanuit het binnenland worden geleverd.¹⁰⁹ Hierbij wordt van het bestemmingslandbeginsel uitgegaan. Dit betekent dat btw op import moet drukken om gelijke concurrentieverhoudingen met binnenlandse goederen/diensten

⁹⁷ HvJ EG 27 april 2006, nrs. C-443/04 en C-444/04 (*Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen*), r.o. 35.

⁹⁸ HvJ EG 10 juli 2008, nr. C-484/06 (*Koninklijke Ahold*), r.o. 36.

⁹⁹ Jeronimus & Vos 2018, p. 1.

¹⁰⁰ HvJ EU 11 september 2014, nr. C-219/13 (*K Oy*), r.o. 25.

¹⁰¹ Jeronimus & Vos 2018, pp. 1-2.

¹⁰² HvJ EU 16 december 2008, nr. C-127/07 (*Societe Arcelor Atlantique*), r.o. 47.

¹⁰³ HvJ EU 7 maart 2017, nr. C-390/15 (*RPO*).

¹⁰⁴ HvJ EU 7 maart 2017, nr. C-390/15 (*RPO*), r.o. 45 e.v.

¹⁰⁵ HvJ EU 7 maart 2017, nr. C-390/15 (*RPO*), r.o. 50.

¹⁰⁶ HvJ EU 7 maart 2017, nr. C-390/15 (*RPO*), r.o. 56 e.v.

¹⁰⁷ HvJ EU 24 februari 2015, nr. C-512/13 (*Sopora*), r.o. 33.

¹⁰⁸ Cornielje, *Cursus Belastingrecht*, EBR.7.1.1.C.b2.

¹⁰⁹ Van Doesum 2009, p. 34.

te houden. In het geval geen btw op ingevoerde goederen/diensten drukt, dan zou consumptie zonder btw plaats kunnen vinden.¹¹⁰ Hierbij is het van belang dat bij het spreken over invoer, dit zowel op goederen als diensten kan slaan. Bij export mag de teruggaaf van btw niet hoger of lager zijn dan wat in het binnenland aan btw is geheven. Een te hoge teruggaaf van btw bij uitvoer werkt als exportsubsidie en een te lage teruggaaf als exportheffing.¹¹¹ Een btw gebruiken voor een exportheffing of -subsidie is niet te verenigen met het rechtskarakter van de btw; een algemene verbruiksbelasting.

3.4.2 Doeltreffendheid

Aan de ene kant staat het doeltreffendheidsbeginsel toe dat uitzonderingen op de hoofdregel worden gemaakt om, logischerwijs, het doel van de btw te treffen.¹¹² Het doel van de btw is het algemeen verbruik belasten waarbij de belasting wordt geacht niet op de belastingplichtige leveranciers te drukken, maar dat zij de belasting enkel innen ten behoeve van de staatskas. Met de toegestane uitzonderingen op de hoofdregels worden nationale regelingen bedoeld die voor een doeltreffende naleving van de btw zorgen.

Een voorbeeld hiervan ligt in een arrest waarbij een Duitse sigarettenfabrikant verzocht om een teruggaaf van Italiaanse btw.¹¹³ De ondernemer had marketingdiensten afgenomen van een Italiaanse dienstverlener. De dienstverlener zette Italiaanse btw op de factuur hoewel Duitse btw verschuldigd was over de dienst. De Duitse afnemer van de diensten kon de Italiaanse btw niet terugkrijgen omdat de Italiaanse fiscus enkel teruggaaf kon verlenen aan de dienstverrichter. Deze Italiaanse dienstverrichter bleek echter insolvent te zijn verklaard waardoor de Duitse fabrikant op geen enkele manier btw terug kon krijgen. Op de marketingdiensten zou op dat moment zowel Italiaanse als Duitse btw drukken, dubbele btw dus. Het HvJ besliste in deze zaak dat – om aan het doeltreffendheidsbeginsel te voldoen – een mogelijkheid moet bestaan voor de afnemer om de ten onrechte gefactureerde btw rechtstreeks terug te vorderen in gevallen waarin terugbetaling onmogelijk of uiterst moeilijk wordt, zoals in casu bij insolventie.¹¹⁴ Door middel van deze oplossing werd belastingcumulatie voorkomen, in lijn met het doel van het btw-stelsel.

Aan de andere kant wordt het Lidstaten vanwege het doeltreffendheidsbeginsel verboden om het doel van de btw systematisch te belemmeren door middel van hun toegekende bevoegdheden.¹¹⁵ Lidstaten kunnen het doel van de btw belemmeren door bijvoorbeeld het recht op aftrek van voorbelasting te beperken met nationale regelingen waardoor belastingcumulatie kan optreden.

3.4.3 Doelmatigheid

In paragraaf 3.3 is uiteengezet dat de btw een verbruiksbelasting is die op de consument moet drukken maar die wordt voldaan door ondernemers in de productie- en distributieketen. De ondernemers zijn de kassiers voor de overheid. De ondernemer moet zo min mogelijk administratieve en belastingrechtelijke last ondervinden van de btw-heffing.¹¹⁶ Dit wordt de inwendige neutraliteit van de btw genoemd.¹¹⁷

In gevallen waarbij de inwendige neutraliteit in het gedrang komt, staat het doelmatigheidsbeginsel ter beschikking tot het HvJ. Het doelmatigheidsbeginsel staat in wezen voor een zo eenvoudig

¹¹⁰ Van Doesum 2009, p. 33.

¹¹¹ Van Hilten & Van Kesteren 2012, par. 1.6.5.4.

¹¹² Van Slooten et al 2021, hs. 1, par. 6.3.2.

¹¹³ HvJ EU 15 maart 2007, nr. C-35/05 (*Reemtsma*).

¹¹⁴ HvJ EU 15 maart 2007, nr. C-35/05 (*Reemtsma*), r.o. 41 e.v.

¹¹⁵ HvJ EG 21 maart 2000, nr. C-110/98 t/m C-147/98, r.o. 52.

¹¹⁶ HvJ EG 14 februari 1985, nr. C-268/83 (*Rompelman*), r.o. 19.




¹¹⁷ Van Hilten & Van Kesteren 2012, par. 1.6.5.1.

mogelijke heffingswijze van de btw.¹¹⁸ Een eenvoudige toepassing van het btw-stelsel zorgt voor een gelijke verdeling van de lasten voor de belastingplichtigen. Voor kleine ondernemers weegt ingewikkelde regelgeving namelijk zwaarder dan voor grote ondernemers.¹¹⁹ Dit komt door het feit dat grote ondernemingen meer middelen hebben om de ingewikkelde regelgeving te begrijpen en in lijn met die regelgeving te handelen dan dat kleine ondernemingen hebben. Het belang van eenvoud werkt daarnaast ook door voor de belastingautoriteiten. De belastingwetgeving dient voor de belastingautoriteiten praktisch uitvoerbaar te zijn en voldoende controlebaarheid te hebben.¹²⁰

Indien na toepassing van andere rechtsbeginselen alsnog sprake is van een onevenredig zware last voor de belastingplichtige, kan het doelmatigheidsbeginsel die andere beginselen minder zwaar laten meewegen.¹²¹ Door andere beginselen minder zwaar te laten wegen kan tegemoetgekomen worden aan praktische behoeften van de heffing volgens het btw-stelsel.¹²² Het doelmatigheidsbeginsel wordt gezien als het sluitstuk om een inbreuk op het btw-stelsel te rechtvaardigen.¹²³ In dit onderzoek wordt het doelmatigheidsbeginsel, vanwege het zijn van een sluitstuk, als laatste toets gebruikt in het toetsingskader.

3.5 Toetsingskader

Om de hoofdvraag te kunnen beantwoorden, de btw-behandeling van B2C- en P2P-diensten in de deeleconomie te kunnen beoordelen en een mogelijk alternatieve behandeling voor B2C- en P2P-diensten binnen de deeleconomie te formuleren, is een toetsingskader van belang. Het toetsingskader bestaat uit het rechtskarakter, de algemeenheid, het neutraliteitsbeginsel, het doeltreffendheidsbeginsel en het doelmatigheidsbeginsel.

ELEMENT VAN HET TOETSINGSKADER	BEOORDELING
Rechtskarakter van de btw	
Algemeenheid van de heffing	Voldoende in lijn 
Neutraliteit:	
Economisch	Onvoldoende in lijn 
Juridisch	
Extern	Onbekend 
Doeltreffendheidsbeginsel	
Doelmatigheidsbeginsel	

Tabel 1

De uitwerkingen van btw-behandelingen worden getoetst aan de hiervoor genoemde elementen van het toetsingskader. Elk element wordt afzonderlijk beoordeeld. Beoordeeld wordt of een bepaalde btw-behandeling in lijn is met elk afzonderlijk element van het toetsingskader. Als een btw-behandeling in lijn (✓) of niet in lijn (✗) is met een element van het toetsingskader, krijgt dit element een aanduiding in de bovenstaande beoordelingstabel. In het geval het onduidelijk (⊖) is of aan een bepaald element van het toetsingskader wordt voldaan, dan wordt dit element noch in lijn, noch niet in lijn geacht.

¹¹⁸ Van Doesum 2009, p. 39.

¹¹⁹ Van Doesum 2009, p. 33.

¹²⁰ Merx 2011, paragraaf 2.2.3.

¹²¹ Van Doesum 2009, p. 39.

¹²² HvJ EG 10 juli 2008, nr. C-484/06 (*Koninklijke Ahold*), r.o. 39.

¹²³ Beelen 2010, p. 22.

3.6 Deelconclusie

In dit hoofdstuk zijn de elementen die het toetsingskader vormen uiteengezet aan de hand van literatuur en jurisprudentie. Het toetsingskader wordt gevormd door het rechtskarakter, de algemeenheid, het bestemmingslandbeginsel, het neutraliteitsbeginsel, het doeltreffendheidsbeginsel en het doelmatigheidsbeginsel. Dit toetsingskader wordt gebruikt om waarde te hechten aan de btw-heffing en om de effectiviteit van mogelijke alternatieve btw-heffingen te onderzoeken. Door middel van een tabel met een positieve, negatieve of indifferente output kan de huidige heffing vergeleken worden met eventuele alternatieven.

Hoofdstuk 4: Relevante btw-bepalingen voor B2C- en P2P-deeleconomieën

4.1 Inleiding

Na afbakening van het onderzoek tot de B2C- en P2P-dienstenplatforms en het schetsen van het toetsingskader kan de btw-behandeling van de deeleconomie en diens deelnemers uiteen worden gezet. Gezien het toenemende gemak voor particulieren om diensten in de deeleconomie aan te bieden, vervaagt wie de daadwerkelijke aanbieder is in sommige gevallen; het platform of de achterliggende particulier. Om deze reden is het van belang om het onderscheid aan te duiden tussen de verschillende deelnemers binnen de deeleconomie en deze in het licht van de btw-regelgeving te plaatsen. Zo kan duidelijk gemaakt worden welke deelnemer welke verantwoordelijkheden en verplichtingen heeft. Daarnaast wordt ook gekeken naar bijzondere regelingen die van toepassing kunnen zijn en mogelijk belemmeringen in de btw-behandeling van de deeldiensten kunnen veroorzaken. In dit hoofdstuk worden enkel de relevante wettelijke bepalingen uitgewerkt aan de hand van literatuur en jurisprudentie. In hoofdstuk vijf worden relevante deelplatforms en diens aanbieders tegen de wettelijke bepalingen aan gehouden zodat de btw-gevolgen geschetst en geëvalueerd kunnen worden.

In paragraaf twee wordt de belastingplichtige voor de btw behandeld waaronder ook de exploitatie van (on)lichamelijke zaken tegen het licht wordt gehouden. In paragraaf drie worden diensten door tussenkomst van anderen behandeld waarvoor bijzondere bepalingen bestaan binnen de btw. Paragraaf vier zet de mkb-regeling uiteen waarvoor vrijstelling van belastingplicht mogelijk is. Ten slotte volgt in paragraaf vijf de tussenconclusie van dit hoofdstuk.

4.2 De belastingplichtige voor de btw

In de Btw-richtlijn wordt de belastingplichtige beschouwd als eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of resultaat van die activiteit.¹²⁴ In tegenstelling tot de Btw-richtlijn wordt in de Wet OB van een ondernemer in plaats van een belastingplichtige gesproken. Ondernemer is, overeenkomstig de Btw-richtlijn, ieder die zelfstandig een bedrijf uitoefent.¹²⁵ Naast het feit dat de definities nagenoeg overeenkomen, is in 1984 door de Hoge Raad bepaald dat het begrip ondernemer rechtstreeks is afgeleid van belastingplichtige in de Btw-richtlijn.¹²⁶ Dit betekent dat ondernemer in lijn met de Btw-richtlijn uitgelegd moet worden. In dit onderzoek wordt de term belastingplichtige aangehouden aangezien deze vorm leidend is volgens de Hoge Raad.

De belastingplichtige is gehouden btw te berekenen over zijn prestaties. Daartegenover staat dat dezelfde belastingplichtige aan hem in rekening gebrachte btw in aftrek mag brengen van de btw die hij over zijn prestaties moet voldoen voor zover die inkopen betrekking hebben op economische activiteiten. Verder moet de belastingplichtige onder andere een aan wettelijke eisen gestelde administratie voeren, facturen uitreiken die aan wettelijke eisen voldoen en moet hij btw-aangiftes doen.¹²⁷

Uit de definities zijn drie criteria voor btw-belastingplicht te ontleden: 'eenieder', 'zelfstandig' en 'economische activiteit'. In de volgende paragrafen worden deze criteria uiteengezet.

¹²⁴ Art. 9, lid 1, Btw-richtlijn.

¹²⁵ Art. 7, lid 1, Wet OB.

¹²⁶ HR 2 mei 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295, m.nt. A.L.C. Simons.

¹²⁷ Art. 217, 242 en 250, Btw-richtlijn.

4.2.1 Eenieder

Eenieder kan als belastingplichtige kwalificeren. Dit betekent dat natuurlijke personen, publiekrechtelijke en privaatrechtelijke rechtspersonen en entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid als belastingplichtige voor de btw aangemerkt kunnen worden. Verder is geen Nederlandse nationaliteit of Nederlandse vestiging vereist waardoor ook niet in de EU gevestigde (rechts)personen als belastingplichtige kunnen kwalificeren.¹²⁸ Dit criterium vindt aansluiting bij het algemene karakter van de btw. Door het algemene karakter van 'eenieder' ligt meer nadruk op de andere twee criteria, maar mocht niet aan dit criterium worden voldaan, dan worden de andere criteria ook niet meer getoetst.

4.2.2 Zelfstandig

Een belastingplichtige voor de btw presteert op zelfstandige wijze. Voor wat betreft een rechtspersoon is de tendens in jurisprudentie dat die bijna altijd voldoet aan het criterium van zelfstandigheid, mits de rechtspersoon niet als vaste inrichting wordt aangemerkt of geen onderdeel is van een fiscale eenheid.¹²⁹ De gevallen waarin een rechtspersoon niet voldoet aan de zelfstandigheid laat ik achterwege aangezien die problematiek niet binnen de reikwijdte van dit onderzoek valt.

In het geval van een natuurlijk persoon betekent dit criterium dat hij de werkzaamheden waarvoor hij belastingplichtig is zelfstandig uitvoert. De Europeesrechtelijke betekenis van 'zelfstandig' werkt volgens rechtspraak van de HR rechtstreeks door naar het begrip zelfstandigheid in de Wet OB.¹³⁰ In het geval de persoon de werkzaamheden uitvoert in het kader van een dienstbetrekking, is geen sprake van zelfstandigheid. Van een dienstbetrekking is sprake indien de persoon een arbeidsovereenkomst of een andere juridische band heeft waaruit een ondergeschikte rol blijkt voor tenminste arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden ten opzichte van de werkgever.¹³¹ Met andere woorden moet aan de hand van een arbeidsovereenkomst of de feitelijke omstandigheden worden beoordeeld of sprake is van een dienstbetrekking. Mocht feitelijk worden aangenomen dat sprake is van ondergeschiktheid, wordt de dienst voor de btw verricht door de opdrachtgever. De onderlinge diensten tussen de opdrachtgever en de ondergeschikte vallen in dat geval buiten de reikwijdte van de btw.¹³²

In het arrest HvJ IO kwam een beoordeling van de zelfstandigheid van commissarissen in een Raad van Commissarissen (hierna: RvC) aan bod.¹³³ IO was in dienstbetrekking als gemeenteambtenaar en naast deze functie was hij lid van de RvC van een stichting. De RvC adviseerde het bestuur, stelde de arbeidsvoorwaarden van de bestuurders vast, stelde de jaarstukken vast en benoemde, schorste en ontsloeg leden van het bestuur en van de RvC. De leden van de RvC werden benoemd voor een periode van vier jaar en konden enkel geschorst worden op basis van gewichtige redenen en bij besluit van de RvC. Voor hun werkzaamheden ontvingen leden van de RvC een vaste vergoeding die door het RvC werd vastgesteld. Als commissaris van de stichting ging IO in bezwaar tegen de eigen btw-aangifte aangezien hij zichzelf op basis van de zelfstandigheid geen belastingplichtige achtte. De zaak moest aan de hand van de feitelijke omstandigheden worden beoordeeld, aangezien een lid van de RvC niet op basis van een arbeidsovereenkomst handelde.¹³⁴ Het HvJ besliste dat een lid van de RvC, bij het bepalen van de werkwijze, niet gebonden is aan instructies van het bestuur. Daarnaast moeten leden van de RvC onafhankelijk en kritisch opereren tegenover de andere leden. Ingevolge het HvJ waren de leden van de RvC niet ondergeschikt ten opzichte van de stichting in de zin van art. 10 Btw-richtlijn.¹³⁵ Ondanks dat uit voorgaande twee punten geen ondergeschiktheid lijkt te vloeien, beslist het HvJ dat

¹²⁸ Van Hilten & Van Kesteren 2012, par. 5.3.2.

¹²⁹ HvJ 20 februari 1997, C-260/95 (*DFDS*), r.o. 17.

¹³⁰ HR 17 januari 2003, nr. 37 815, V-N 2003/7.24.

¹³¹ Art. 10, Btw-richtlijn.

¹³² Beretta 2018, p. 119.

¹³³ HvJ 13 juni 2019, C-420/18 (*IO*).

¹³⁴ HvJ 13 juni 2019, C-420/18 (*IO*), r.o. 34.

¹³⁵ HvJ 13 juni 2019, C-420/18 (*IO*), r.o. 37.

een lid van de RvC niet zelfstandig is in de zin van art. 9, eerste lid, Btw-richtlijn. Een lid van de RvC kan namelijk niet in eigen naam, niet voor eigen rekening en niet onder eigen verantwoordelijkheid handelen. Daarnaast kunnen de leden van de RvC geen economisch risico dragen omdat ze een vaste vergoeding ontvangen onafhankelijk van hun prestaties. Een belangrijk onderscheid tussen de zelfstandigheid van art. 9, eerste lid, en de zelfstandigheid van art. 10 Btw-richtlijn is in dit arrest aangestipt door het HvJ. Met andere woorden kan op grond van art. 10 van de Btw-richtlijn blijken dat geen sprake is van ondergeschiktheid maar dat betekent niet dat ook zelfstandigheid op grond van art. 9, eerste lid, Btw-richtlijn kan worden aangenomen.

Dat een dienstbetrekking aan de hand van de feiten moet worden beoordeeld, volgt uit een zaak over een thuiswerker die naaiwerkzaamheden verricht.¹³⁶ Belanghebbende ontving altijd opdrachten van dezelfde opdrachtgever maar had geen arbeidsovereenkomst. Ze was van mening dat zij belastingplichtig was en bracht btw in rekening op haar facturen. Dat de opdrachten altijd afkomstig waren van één opdrachtgever getuigt van een afhankelijkheid van de opdrachtgever. De opdrachtgever was daarentegen niet dermate afhankelijk van de bereidheid van belanghebbende om te werken. Ondanks het feit dat geen arbeidsovereenkomst bestond, was volgens de Hoge Raad sprake van ondergeschiktheid qua arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid. Vanwege de ondergeschiktheid was geen sprake van zelfstandigheid in economisch en maatschappelijk opzicht.¹³⁷

Hoe de betrokkenen hun rechtsbetrekking zelf zien is verder niet van belang bij het bepalen van de zelfstandigheid. Dit blijkt uit een aantal gevoegde zaken in welke een persoon diensten voor de staat verricht.¹³⁸ Voor die diensten zag deze persoon zichzelf als een ondernemer voor de btw en stuurde hij een factuur met btw naar de opdrachtgever. Achteraf bleek dat sprake was van ondergeschiktheid ten opzichte van de opdrachtgever waardoor de berekende btw op factuur niet als btw mocht worden aangemerkt.

In de literatuur worden vier uit jurisprudentie komende overwegingen samengevat die van belang zijn voor het bepalen van ondergeschiktheid.¹³⁹ De natuurlijk persoon:

1. heeft organisatorische vrijheid om voor de werkzaamheden benodigd personeel en technische middelen aan te kunnen trekken;¹⁴⁰
2. bepaalt zelf, binnen de grenzen der wet, de voorwaarden waaronder hij zijn werkzaamheden uitoefent;¹⁴¹
3. ontvangt zelf de vergoeding voor de verrichte werkzaamheden;¹⁴²
4. draagt de economische risico's van de werkzaamheden wat wil zeggen dat zijn inkomen niet enkel afhangt van de geïnde bedragen maar ook van de uitgaven aan het ingezette personeel en materieel;¹⁴³

Binnen wettelijke en contractueel afgesproken grenzen wordt getoetst in hoeverre sprake is van voorgaande overwegingen en vervolgens kan worden besloten of sprake is van ondergeschiktheid op grond van art. 10 Btw-richtlijn.

Nadat geen sprake is van ondergeschiktheid op grond van art. 10 Btw-richtlijn, dient – als in het hiervoor behandelde arrest IO – zelfstandigheid op grond van art. 9 Btw-richtlijn te worden

¹³⁶ HR 23 mei 1990, nr. 26 339, BNB 1990/202.

¹³⁷ HR 23 mei 1990, nr. 26 339, BNB 1990/202, r.o. 4.2.

¹³⁸ HvJ 6 november 2003, C-78/02 t/m C-80/02 (*Karageorgou*).

¹³⁹ Merx et al 2021, p. 57.

¹⁴⁰ HvJ 25 juli 1991, C-202/90 (*Ayuntamiento de Sevilla*), r.o. 11.

¹⁴¹ HvJ 26 maart 1987, C-235/85 (*Commissie/Nederland*), r.o. 14.

¹⁴² HvJ 26 maart 1987, C-235/85 (*Commissie/Nederland*), r.o. 14.

¹⁴³ HvJ 25 juli 1991, C-202/90 (*Ayuntamiento de Sevilla*), r.o. 13.

vastgesteld. Indien de natuurlijk persoon zijn activiteiten in eigen naam, voor eigen rekening en onder zijn eigen verantwoordelijkheid verricht, en daarbij het economisch risico draagt, kan zelfstandigheid op basis van art. 9 Btw-richtlijn worden aangenomen.¹⁴⁴

4.2.3 Economische activiteit

Het derde criterium voor de btw-belastingplicht vereist dat de zelfstandige handelingen als economische activiteiten zijn aan te merken. Een economische activiteit is ingevolge de Btw-richtlijn elke werkzaamheid van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter waaronder ook het winnen van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen worden beschouwd. Hiernaast wordt het exploiteren van een vermogensbestanddeel (zowel lichamelijk als onlichamelijk) om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen ook gezien als een economische activiteit. Onder economische activiteit valt ook het exploiteren van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.¹⁴⁵ De HR heeft aangegeven dat de term 'bedrijf' in de Wet OB rechtstreeks de Nederlandse interpretatie is van de Unierechtelijke 'economische activiteit'.

Uit jurisprudentie en wetgeving blijkt dat aan drie voorwaarden moet worden voldaan om te kunnen spreken van een economische activiteit. Deze voorwaarden worden in de volgende drie deelparagrafen besproken en zijn als volgt:

1. door middel van de activiteit moet worden deelgenomen aan het economische verkeer;¹⁴⁶
2. de activiteit moet op een duurzame wijze worden uitgevoerd;¹⁴⁷ en
3. de activiteit moet onder bezwarende titel worden verricht.¹⁴⁸

4.2.3.1 Deelname aan het economisch verkeer

Om een economische activiteit te verrichten, dient te worden deelgenomen aan het economisch verkeer. Dit wil zeggen dat de verrichte activiteiten op een bepaalde markt verricht moeten worden waar sprake is van marktconcurrentie. Dit criterium sluit personen uit die voor eigen gebruik of om niet prestaties verrichten.¹⁴⁹ De activiteiten dienen op zich beschouwd te worden of hiermee aan het economisch verkeer wordt deelgenomen. Denk bijvoorbeeld aan een markt voor verhuur van auto's, een markt voor glazenwasserij of een markt voor tweedehands boeken.

Illegale goederen en diensten die onder een volstrekt verhandelingsverbod vallen, mogen niet worden verhandeld waardoor geen markt voor die goederen zou mogen bestaan.¹⁵⁰ Vanwege het feit dat hiervoor geen markt mag bestaan, vallen deze illegale activiteiten buiten dit criterium en dus buiten de werking van de btw.¹⁵¹ Illegale handel waarvoor geen volstrekt verhandelingsverbod geldt, valt wel binnen de werking van de btw. Omwille van de juridische neutraliteit dient illegale handel welke in concurrentie kan treden met legale handel hetzelfde belast te worden als deze legale handel.¹⁵²

Ter verduidelijking van de deelname aan het economisch verkeer wordt een zaak behandeld waarin een nationale instantie, TCK, rechten verkoopt voor het gebruik van frequenties die bedoeld zijn voor mobiele telefonie. De frequenties werden via een veiling verkocht aan verschillende telecommunicatiebedrijven. De lidstaat is gehouden om de inrichting en de frequenties van het mobiele verkeer in te richten, te beheren en hiervoor vergunningen af te geven. TCK is door de lidstaat

¹⁴⁴ HvJ 27 januari 2000, C-23/98 (*Heerma*), r.o. 18.

¹⁴⁵ Art. 9, lid 1, tweede alinea, Btw-richtlijn.

¹⁴⁶ HvJ 6 oktober 2009, C-267/08 (*SPÖ*), r.o. 24.

¹⁴⁷ HvJ 26 maart 1987, C-235/85 (*Commissie/Nederland*), r.o. 9.

¹⁴⁸ Art. 2, lid 1, onder a, b en c, Btw-richtlijn.

¹⁴⁹ Vakstudie Omzetbelasting, art. 7 lid 1 Wet OB, aant. 6.9.

¹⁵⁰ HvJ EG, 5 juli 1988, C-289/86, NJ 1989, 545 (*Happy Family*), r.o. 20.

¹⁵¹ HvJ EG, 5 juli 1988, C-289/86, NJ 1989, 545 (*Happy Family*), r.o. 17.

¹⁵² HvJ EG, 29 juni 1999, C-158/98 (*Siberië*), r.o. 21 en 22.

als enige bevoegd tot de afgifte van de vergunningen voor de frequenties en TCK voert enkel haar opgedragen toezichthoudende en regelgevende activiteit uit. Geen andere marktdeelnemer kan de activiteiten uitvoeren die TCK uitvoert en hierdoor neemt TCK niet deel aan het economisch verkeer met het afgeven van de vergunningen.¹⁵³

Verder was in 2009 een zaak geweest waarin een Oostenrijkse landelijke politieke organisatie, SPÖ, reclamemateriaal inkocht.¹⁵⁴ Het ingekochte reclamemateriaal was bedoeld ter promotie van de regionale politieke partij van SPÖ. SPÖ was qua inkomsten afhankelijk van overheidssubsidies en lidmaatschapsbijdragen. SPÖ verrichtte een activiteit die bijdroeg aan de politieke wilsvorming met het oog op deelneming aan de uitoefening van de politieke macht. Hierdoor nam de organisatie niet deel aan het economisch verkeer omdat SPÖ niet op een markt werkzaam was.

4.2.3.2 Duurzaamheid

De economische activiteit moet duurzaam worden verricht. Dit wil zeggen dat de activiteit niet als economisch wordt bestempeld wanneer deze eenmalig of incidenteel wordt verricht maar enkel wanneer deze met enige regelmaat plaatsvindt.¹⁵⁵ Een persoon die zijn studentenkamer eenmalig verhuurt omdat hij voor twee weken op vakantie gaat is bijvoorbeeld niet duurzaam deze activiteit aan het verrichten. De situatie verandert als hij elke maand een week op vakantie gaat en telkens die ene week zijn kamer verhuurt. De verhuur krijgt in dat geval een duurzaam karakter.

Uit art. 9, lid 2 en art. 12 van de Btw-richtlijn volgen enkele incidentele activiteiten die voor de btw ook als economische activiteit worden aangemerkt. Incidentele activiteiten die door al gekwalificeerde belastingplichtigen worden verricht, zijn aan te merken als economische activiteiten mits met de activiteiten aan de andere vereiste voorwaarden wordt voldaan.¹⁵⁶ Het duurzaamheidsvereiste sluit niet direct aan bij het rechtskarakter van de btw om elke consumptieve uitgave te belasten omdat incidentele activiteiten en de daaruit vloeiende consumptie niet in de heffing betrokken worden. Vanuit een praktisch oogpunt is het een begrijpelijk vereiste om incidenteel handelende (rechts)personen links te laten liggen en enkel regelmatig presterende ondernemers te belasten.¹⁵⁷

De grens van duurzaamheid is echter subjectief en kan vaag overkomen. Zo was in 1984 een zaak waarin duurzaamheid van de activiteiten centraal stond bij een verzamelaar en opknapper van plezierjachten. Belanghebbende kocht plezierjachten, knapte ze op en gebruikte ze zelf of verhuurde ze voor korte perioden. De opbrengsten van de verhuur waren bedoeld om de hoge kosten voor onderhoud en beheer te drukken. Belanghebbende achtte zichzelf belastingplichtig voor de btw en vroeg aan hem in rekening gebrachte btw terug. De verhuur van de plezierjachten bracht dermate weinig op dat het als onrendabel voor het houden en opknappen werd gezien. De verhuur werd om voorgaande reden van bijkomstige aard gezien en geen aanleiding werd gezien dat dit in de toekomst zou veranderen. Gezien de bijkomstige aard van de verhuur werd geen duurzaam streven aanwezig geacht om opbrengsten te genereren in het economisch verkeer.¹⁵⁸

Daarnaast voldeed een actief verzamelaar van ansichtkaarten ook niet aan de duurzaamheidsvoorwaarde. De verzamelaar was lid van meerdere verenigingen van verzamelaars en hij bezat al twintig jaar een verzameling die destijds bestond uit 40.000 ansichtkaarten met een waarde van ca. 300.000 gulden in 1986. De verzamelaar bezocht eens per twee weken beurzen ten behoeve van de ruil, inkoop en verkoop van ansichtkaarten. Volgens Hof Den Haag waren de activiteiten van de

¹⁵³ HvJ 26 juni 2007, C-284/04 (*T-Mobile Austria*), r.o. 40-46.

¹⁵⁴ HvJ 6 oktober 2009, C-267/08 (*SPÖ*).

¹⁵⁵ HvJ 26 september 1996, C-230/94 (*Enkler*), r.o. 20.

¹⁵⁶ HvJ 13 juni 2013, C-62/12 (*Kostov*), r.o. 31.

¹⁵⁷ Van Hilten & Van Kesteren 2012, par. 5.4.5.1.

¹⁵⁸ HR 25 januari 1984, nr. 22 224, BNB 1984/90.

verzamelaar niet gericht op het duurzaam handelen in ansichtkaarten aangezien een belastingplichtige handelaar zoveel mogelijk van zijn inkoop zou willen verkopen en de activiteit van de verzamelaar enkel gericht was op het in stand houden van zijn verzameling.¹⁵⁹

4.2.3.3 Onder bezwarende titel

Om te kunnen spreken van een economische activiteit moet ook aan de laatste voorwaarde worden voldaan, namelijk dat de activiteit onder bezwarende titel moet worden verricht. Dit vereiste staat in de Btw-richtlijn opgenomen bij de belastbare handeling onder art. 2, eerste lid, onderdeel a. De invulling van de vereiste bezwarende titel komt voort uit het arrest Tolsma.¹⁶⁰ Uit dit arrest volgt dat:

1. Een rechtsbetrekking tussen de verrichter en de ontvanger moet bestaan;
2. De verrichter en de ontvanger onderling prestaties moeten uitwisselen; en
3. De vergoeding aan de verrichter een rechtstreekse tegenprestatie moet vormen voor de aan de afnemer verrichte dienst.

Met andere woorden moet de verrichter een uit een rechtsbetrekking vloeiende vergoeding ontvangen als werkelijke tegenwaarde voor zijn verleende prestatie.¹⁶¹ De verrichter moet ook redelijkerwijs een opbrengst verwachten en krijgen voor zijn verrichte prestaties.¹⁶² Indien niet redelijkerwijs per saldo opbrengst wordt verwacht, is ook geen sprake van een bezwarende titel.¹⁶³ Het is goed om het onderscheid tussen winst en opbrengst te benadrukken omdat het beogen of het maken van winst verder niet van belang is in het kader van de bezwarende titel of economische activiteit.¹⁶⁴

Uit jurisprudentie blijkt verder dat ook een rechtstreeks verband dient te bestaan tussen de prestatie en de tegenprestatie.¹⁶⁵ In gevallen waarbij uitsluitend prestaties om niet – gratis – worden verricht, geldt dat het rechtstreekse verband ontbreekt, het niet onder bezwarende titel wordt verricht en het geen economische activiteit is. Bij een symbolische vergoeding wordt verondersteld dat sprake is van vrijgevigheid en dit wordt ook als gezien als niet onder bezwarende titel.¹⁶⁶

In gevallen waarbij een belastingplichtige prestaties om niet verricht naast prestaties tegen vergoeding, is de verwevenheid van beide prestaties van belang. Indien de prestatie om niet en de prestatie tegen vergoeding met elkaar verweven zijn, worden beide prestaties als economisch beschouwd. Dit geval deed zich voor bij een zeehondencrèche in Nederland. Belanghebbende had een zeehondencrèche, een informatiecentrum en een winkel. Bezoekers konden gratis de crèche en het informatiecentrum bezoeken en in de winkel lagen met de zeehondencrèche verbonden artikelen te koop. De winkelactiviteiten werden als economisch beschouwd en hiervoor was belanghebbende belastingplichtig. De HR zag geen verwevenheid tussen de winkel aan de ene kant en de crèche en het informatiecentrum aan de andere kant waardoor voor de laatste twee de economische activiteit los bepaald diende te worden. Belanghebbende ontving reclame-inkomsten en betoogde dat deze ten behoeve van de crèche en het informatiecentrum werden verkregen. De HR zag geen rechtstreeks verband tussen de reclame-inkomsten en het verstrekken van toegang tot de crèche en het informatiecentrum waardoor voor dit gedeelte geen sprake was van een economische activiteit.¹⁶⁷

¹⁵⁹ Hof Den Haag 6 april 1990, nr. 1471/89, V-N 1990/2453.

¹⁶⁰ HvJ 3 maart 1994, C-16/93 (*Tolsma*).

¹⁶¹ Van Slooten et al 2021, hs. 2, par. 3.2.4.

¹⁶² Van Hilten & Van Kesteren 2012, par. 5.4.4.2.

¹⁶³ Van Hilten & Van Kesteren 2012, par. 5.4.4.

¹⁶⁴ Vakstudie Omzetbelasting, art. 7 lid 1 Wet OB, aant. 2.3.2.

¹⁶⁵ HvJ 8 maart 1988, C-102/86 (*Apple and Pear Development Council*), r.o. 12.

¹⁶⁶ HvJ 21 september 1988, C-50/87 (*Commissie/Frankrijk*), r.o. 21.

¹⁶⁷ HR 15 december 1999, nr. 34 958, BNB 2000/18.

4.2.4 Exploiteren van een lichamelijke of onlichamelijke zaak

Ingevolge art. 9 van de Btw-richtlijn wordt de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen in het bijzonder als een economische activiteit beschouwd. De exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak is tevens een communautair begrip wat wil zeggen dat het rechtstreekse werking heeft. In de Wet OB wordt gesproken van de exploitatie van een vermogensbestanddeel zonder dat hiermee een inhoudelijk verschil met de Btw-richtlijn wordt bedoeld.¹⁶⁸ Onder een vermogensbestanddeel of een (on)lichamelijke zaak wordt verstaan een goed waaraan in het economisch verkeer waarde wordt toegekend.¹⁶⁹ Hieronder vallen naast roerende en onroerende zaken ook vermogensrechten. Gezien het feit dat in de deeleconomie regelmatig sprake is van het delen van een particuliere zaak, denk aan het delen van gereedschap, een auto of een extra ruimte, is het van belang om de btw-behandeling van de exploitatie hiervan los te behandelen.

4.2.4.1 Exploitatie

Exploitatie heeft een ruime werking vanwege de belastingneutraliteit van de btw.¹⁷⁰ Exploitatie is het via een beschikkingsmacht naar zijn aard en bestemming gebruik maken van een zaak om opbrengst te behalen.¹⁷¹ Het ter beschikking stellen van zaken aan derden valt ook onder exploiteren. Denk bij exploitatie onder andere aan verhuur, het vestigen van rechten van erfpacht of rechten van vruchtgebruik.¹⁷² Of sprake is van exploitatie, dient aan twee factoren getoetst te worden, namelijk (i) dat opbrengst onder bezwarende titel wordt verkregen en (ii) de duurzaamheid van de opbrengst.¹⁷³ Opvallend is dat voor exploitatie niet wordt vastgehouden aan de voorwaarde dat moet worden deelgenomen aan het economisch verkeer.

Om als economische activiteit aangemerkt te worden, dient ten eerste onder bezwarende titel – rechtstreeks tegen vergoeding – geëxploiteerd te worden. Net als in paragraaf 4.2.3.3 is genoemd, is het maken van winst hierbij niet van belang. Ook is het niet van belang of de opbrengst de kosten dekt. Met de exploitatie dient alleen sprake te zijn van een rechtstreeks verband tussen handeling en vergoeding en van een opbrengsttoogmerk. Verder dient de exploitatie gericht te zijn op het duurzaam verkrijgen van opbrengst. Het duurzaam verkrijgen van opbrengst verschilt van de eerdergenoemde duurzaamheid in termen van presteren. Een enkele prestatie, bijvoorbeeld een enkele overeenkomst, met een periodiek doorlopende vergoeding kan voor een belaste exploitatie zorgen.¹⁷⁴ Net als in paragraaf 4.2.3.2 genoemd is, bestaat onduidelijkheid over wanneer een activiteit voldoende duurzaam opbrengst genereert.

Ingevolge de zaak *Lennartz* moet aan de hand van alle relevante omstandigheden worden beoordeeld of sprake is van een voldoende mate van duurzaamheid.¹⁷⁵ In de zaak *Van Tiem* werd duurzaamheid door het HvJ aanwezig geacht bij een jaarlijkse betaling gedurende achttien jaar.¹⁷⁶ In *Lajvér* oordeelde het HvJ dat ook bij een afgesproken vergoeding voor acht jaar voldoende mate van duurzaamheid aanwezig was om van een economische activiteit te kunnen spreken.¹⁷⁷ De HR heeft in een nationale zaak duurzaamheid aanwezig geacht bij een exploitatie van vijf jaren.¹⁷⁸ Dat de duurzaamheid van zaak tot zaak kan verschillen en afhankelijk is van de relevante omstandigheden, is duidelijk. Hieronder

¹⁶⁸ Vakstudie Omzetbelasting, art. 7 lid 2 Wet OB, aant. 8.1.

¹⁶⁹ Van Slooten et al 2021, hs. 2, par. 3.4.1.1.

¹⁷⁰ Vakstudie Omzetbelasting, art. 7 lid 2 Wet OB, aant. 8.1.1.

¹⁷¹ Van Slooten et al 2021, hs. 2, par. 3.4.1.1.

¹⁷² Van Slooten et al 2021, hs. 2, par. 3.4.1.1.

¹⁷³ Van Zadelhof 1992, p. 124.

¹⁷⁴ Rookmaaker-Penners, *Cursus Belastingrecht*, OB.2.1.6.E.a.

¹⁷⁵ HvJ 11 juli 1991, C-97/90 (*Lennartz*), r.o. 20 & 21.

¹⁷⁶ HvJ 4 december 1990, C-186/89 (*Van Tiem*), r.o. 19.

¹⁷⁷ HvJ 2 juni 2016, C-263/15 (*Lajvér*), r.o. 33.

¹⁷⁸ HR 5 februari 1992, nr. 27 413, BNB 1992/123.

worden zaken behandeld waarin enkele relevante omstandigheden naar voren komen die van invloed zijn op het beoordelen van de duurzaamheid van opbrengst.

In 1996 heeft het HvJ een zaak gewezen waarin de duurzaamheid bij kortdurende verhuur van een camper centraal stond. In deze zaak had Renate Enkler een camper gekocht en liet zij zich meteen registreren bij de Duitse fiscus als bedrijfsmatig verhuurster van campers. Enkler verhuurde de camper twee jaar achter elkaar voor korte tijd aan haar echtgenoot en eenmaal per jaar enkele dagen aan een derde. De rest van de tijd werd de camper door haar privé gebruikt of stond deze in een stalling. Enkler achtte zichzelf belastingplichtig maar de Duitse fiscus zag haar wegens een gebrek aan duurzaamheid in opbrengst niet als belastingplichtige.¹⁷⁹ Het HvJ benadrukte ten eerste dat slechts bij gelegenheid verrichte prestaties niet als economische activiteit gezien worden. Verder besliste het HvJ dat de duurzaamheid van de opbrengsten moet worden beoordeeld naar de aard van de goederen.¹⁸⁰ Sommige zaken zijn namelijk enkel geschikt voor economische exploitatie en worden om die reden geacht een economische activiteit met duurzame opbrengsten te zijn. Indien aan de hand van de resultaten van de activiteit niet bepaald kan worden of duurzaam opbrengst wordt verkregen, kan de mate van duurzaamheid worden beoordeeld aan de hand van de werkelijke duur van de activiteit, de omvang van de klantenkring, het bedrag van de opbrengsten en andere factoren.¹⁸¹ Dit was het geval bij de camper die zowel verhuurd als voor privédoeleinden gebruikt kon worden. In deze zaak werd het aan de nationale rechter gelaten om te beoordelen of sprake is van voldoende duurzaamheid en dus van een economische activiteit.

In 2011 was een zaak aanhangig bij het HvJ waarin een echtpaar een particulier gehouden stuk grond na bestemmingswijziging verkocht.¹⁸² Na bestemmingswijziging is de grond opgedeeld en in delen verkocht aan particulieren die er een vakantiehuis op wilden bouwen. Het HvJ duidde in deze zaak een belangrijk verschil aan tussen het particulier beheren van vermogen en het bedrijfsmatig beheren van vermogen. Het particulier beheren van vermogen, ofwel het simpelweg enkel uitoefenen van eigendomsrecht, is geen economische activiteit. Het bedrijfsmatig beheren van vermogen moet aan de andere kant volgens het HvJ wel als economische activiteit aangemerkt worden. De drempel van bedrijfsmatig beheer wordt overschreden in het geval voor de verkoop actief stappen worden ondernomen door middelen in te zetten die vergelijkbaar zijn met door een fabrikant, handelaar of dienstverrichter ingezette middelen.¹⁸³ Onder dergelijke middelen vallen onder andere verkoopstechnieken en werken om de grond bouwrijp te maken omdat dat niet wordt gezien als normaal beheer van privévermogen.

In de zaak Redlihs gaf het HvJ de verwijzende nationale rechter dezelfde factoren als in de zaak Enkler mee op basis waarvan duurzaamheid getoetst zou kunnen worden.¹⁸⁴ In dit arrest verkocht de heer Redlihs hout uit zijn eigen stuk bos. Door stormschade had Redlihs veel overbodig hout liggen en dit verkocht hij om de stormschade gedeeltelijk te kunnen compenseren. Het HvJ zag de verkoop van het hout uit zijn privébos als 'de verkoop van vruchten van een lichamelijke zaak' wat als exploitatie van die lichamelijke zaak werd beschouwd. Daarnaast kan volgens het HvJ niet worden uitgesloten dat een zaak die voor privédoeleinden is gekocht, in de toekomst wordt gebruikt voor het verrichten van economische activiteiten.¹⁸⁵ De taak werd in deze zaak ook aan de verwijzende rechter gelaten om te beoordelen of sprake was van actieve stappen die een fabrikant, handelaar of dienstverrichter ook zou maken en of sprake was van normaal vermogensbeheer of bedrijfsmatig vermogensbeheer.

¹⁷⁹ HvJ 26 september 1996, C-230/94 (*Enkler*), r.o. 17.

¹⁸⁰ HvJ 26 september 1996, C-230/94 (*Enkler*), r.o. 26.

¹⁸¹ HvJ 26 september 1996, C-230/94 (*Enkler*), r.o. 29.

¹⁸² HvJ 15 september 2011, C-180/10 & C-181/10 (*Slaby & Kuc*).

¹⁸³ HvJ 15 september 2011, C-180/10 & C-181/10 (*Slaby & Kuc*), r.o. 39.

¹⁸⁴ HvJ 19 juli 2012, C-263/11 (*Redlihs*).

¹⁸⁵ HvJ 19 juli 2012, C-263/11 (*Redlihs*), r.o. 37.

Een andere bekende zaak in de problematiek van de exploitatie van vermogensbestanddelen is de zaak Fuchs.¹⁸⁶ In dit Oostenrijkse arrest had een particulier, Fuchs, zonnepanelen op het dak van zijn woning geïnstalleerd. Met de zonnepanelen werd stroom opgewekt en de stroom werd aan het elektriciteitsnet geleverd. Fuchs was een overeenkomst aangegaan met zijn energieleverancier en ontving een vergoeding voor de geleverde stroom. Fuchs wilde de voorbelasting op de zonnepanelen in aftrek brengen. De Oostenrijkse fiscus vond dat Fuchs geen economische activiteit verrichtte en dus de voorbelasting niet in aftrek kon brengen. Het HvJ besliste in deze zaak dat Fuchs zijn zonnepanelen exploiteerde om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Vanuit zijn eigendomsrecht exploiteerde hij namelijk de zonnepanelen om stroom terug te leveren aan het elektriciteitsnet. Fuchs leverde onder bezwarende titel omdat hij stroom leverde en overeenkomstig werd vergoed per geleverd kWh en dus rechtstreeks opbrengst uit de levering verkreeg.¹⁸⁷ Dat de opbrengst werd gesaldeerd met de kosten voor afname van elektriciteit deed niet af aan de bezwarende titel. Daarnaast achtte het HvJ voldoende duurzaamheid aanwezig in de opbrengst aangezien Fuchs een overeenkomst voor toegang tot het elektriciteitsnet voor onbepaalde tijd had afgesloten.¹⁸⁸ Het HvJ achtte het verder niet van belang dat de opbrengst uit de levering van stroom niet opwoog tegen de kosten voor het afnemen van stroom.¹⁸⁹

Uit de voorgaande arresten komen enkele aanknopingspunten naar voren aan de hand waarvan kan worden bepaald of een lichamelijke of onlichamelijke zaak wordt geëxploiteerd om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Daarnaast blijkt dat ook aan de criteria duurzaamheid en bezwarende titel voorbij kan worden gegaan en alsnog sprake kan zijn van een economische activiteit. Ten eerste kan dit zich voordoen indien de zaak in kwestie enkel geschikt is voor economische exploitatie. In dat geval wordt aangenomen dat sprake is van duurzaam verkregen opbrengst. Ten tweede worden de criteria duurzaamheid en bezwarende titel overgeslagen indien met betrekking tot de zaak in kwestie actieve stappen worden genomen welke een bedrijfsmatig vermogensbeheerder ook zou nemen.

Volgens Van de Leur heeft het HvJ de neiging om meer en meer particulieren als belastingplichtigen in de btw op te nemen. Zodra een particulier via zijn private eigendom regelmatig opbrengsten genereert, kunnen de duurzaamheid in opbrengst en de bezwarende titel al aanwezig worden geacht.¹⁹⁰ Hierdoor wordt de drempel steeds lager om wegens exploitatie van (on)lichamelijke zaken als belastingplichtige te worden gezien. Indien wordt geëxploiteerd zonder duurzaamheid van opbrengsten en zonder bezwarende titel, kan alsnog sprake zijn van een economische activiteit als actief stappen zijn ondernomen die een fabrikant, handelaar of dienstverrichter ook zou ondernemen. Dit maakt dat elke extra stap in het beheren van vermogen een stap te veel kan zijn en voor belastingplicht kan zorgen. Het risico, of de kans, om een particulier wegens de exploitatie van (on)lichamelijke zaken als belastingplichtige aan te merken, groeit.

4.2.5 Hoedanigheid van belastingplichtige

In voorgaande arresten bleek dat een natuurlijk persoon die zichzelf als niet-belastingplichtig achtte, toch belastingplichtig geacht kon worden. Opvallend is dat zowel een natuurlijk persoon als een rechtspersoon voor de btw in twee hoedanigheden kan handelen. Aan de ene kant kan sprake zijn van handelen in privésfeer of in eigen belang, denk bijvoorbeeld aan een particulier die haaiantanden verzamelt. Aan de andere kant kan sprake zijn van een persoon die als belastingplichtige handelt door bijvoorbeeld stukken hout te verkopen uit zijn privébos. Een nevenactiviteit van een belastingplichtige is meestal niet aan btw onderworpen als het niet in het kader van de onderneming is.¹⁹¹ Dit neemt niet

¹⁸⁶ HvJ 20 juni 2013, C-219/12 (*Fuchs*).

¹⁸⁷ HvJ 20 juni 2013, C-219/12 (*Fuchs*), r.o. 23 t/m 26.

¹⁸⁸ HvJ 20 juni 2013, C-219/12 (*Fuchs*), r.o. 27.

¹⁸⁹ HvJ 20 juni 2013, C-219/12 (*Fuchs*), r.o. 29.

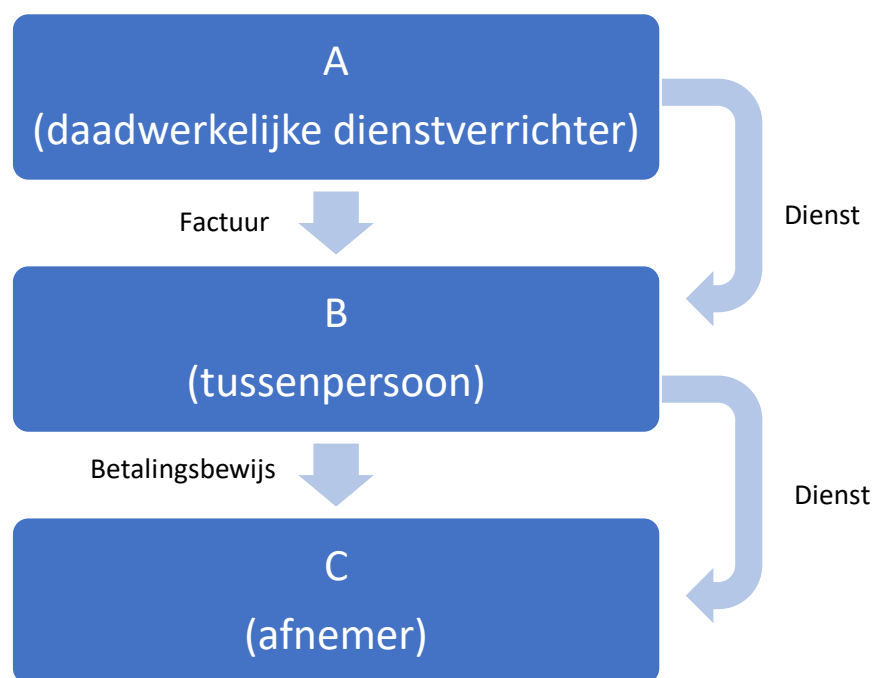
¹⁹⁰ Van de Leur 2013.

¹⁹¹ Van Hilten & Van Kesteren 2012, par. 5.6.2.1.

weg dat elke verrichte handeling of exploitatie mogelijk als economische activiteit kwalificeert en belastingplicht voor de btw veroorzaakt mits aan de voorwaarden voor de economische activiteit uit artikel 9 btw-richtlijn wordt voldaan. Om deze reden dient voor alle activiteiten te worden getoetst of deze in de hoedanigheid van belastingplichtige plaatsvinden.¹⁹²

4.3 Diensten door tussenkomst van een ander

In meer en meer gevallen worden hedendaags diensten verricht door tussenkomst van een ander. Deze tussenpersoon brengt in veel gevallen vraag en aanbod bij elkaar. Denk hierbij aan een verkoper of inkoper die door een onderneming tegen vergoeding wordt ingehuurd om respectievelijk te verkopen of in te kopen. In de btw bestaan bijzondere bepalingen voor diensten door tussenkomst van een ander, een commissionairsfictie. In het geval een tussenpersoon in eigen naam maar voor rekening en in opdracht van een ander overeenkomsten sluit, wordt deze tussenpersoon geacht commissionair voor de btw te zijn. Vervolgens wordt ingevolge de commissionairsfictie geacht dat de dienst eerst aan de commissionair en vervolgens door de commissionair aan de uiteindelijke afnemer wordt verricht.¹⁹³



Figuur 2

In beginsel wordt in de btw aangesloten bij de contractuele verhoudingen voor zover deze de economische en commerciële realiteit van de transacties weergeven.¹⁹⁴ Dit betekent dat btw voldaan dient te worden over de transacties zoals deze door middel van overeenkomsten gemaakt zijn. Mocht het geval zich echter voordoen dat door middel van contractuele bepalingen een kunstmatige constructie is opgetuigd die niet in lijn is met de economische en commerciële realiteit, dan zullen de contractuele bepalingen moeten worden geherdefinieerd zodat de situatie wordt hersteld met uitsluiting van de handelingen die het misbruik vormden.¹⁹⁵ De contractuele bepalingen zijn dus enkel een factor die in aanmerking wordt genomen bij de vaststelling wie de dienstverrichter en wie de afnemer van de dienst is.

¹⁹² Van Hilten & Van Kesteren 2012, par. 5.6.2.2.

¹⁹³ Art. 28 Btw-richtlijn.

¹⁹⁴ HvJ 20 juni 2013, C-653/11 (*Paul Newey*), r.o. 42.

¹⁹⁵ HvJ 20 juni 2013, C-653/11 (*Paul Newey*), r.o. 44 e.v.

De voorgenoemde verkopers en inkopers die in eigen naam maar voor rekening en in opdracht van een opdrachtgever handelen, vallen binnen de werking van de bijzondere regeling voor commissionairs en worden geacht eerst afnemer van de dienst te zijn om diezelfde dienst vervolgens aan de uiteindelijke afnemer te verrichten. Aan de andere kant is een makelaar bijvoorbeeld geen commissionair aangezien deze niet in eigen naam handelt maar in naam, voor rekening en in opdracht van een ander.¹⁹⁶

In het kader van dit onderzoek zijn vier verschillende tussenpersonen te onderscheiden, te weten:

1. Een tussenpersoon die in eigen naam en voor eigen rekening handelt;
2. Een tussenpersoon die in eigen naam maar voor rekening van een ander handelt;
3. Een tussenpersoon die in naam en voor rekening van een ander handelt;
4. Een tussenpersoon die onder de fictie van art. 9 bis Uitvoeringsverordening Btw-richtlijn valt.

4.3.1 In eigen naam en voor eigen rekening

Een tussenpersoon die in eigen naam en voor eigen rekening handelt is zelf een dienstverrichter.¹⁹⁷ Vanwege het op eigen naam en voor eigen rekening inkopen en verkopen is geen onderscheid te maken met een reguliere ondernemer die ook in eigen naam en voor eigen rekening handelt. Over zowel de inkoop als de verkoop van de tussenpersoon wordt btw voldaan daar het twee afzonderlijke transacties zijn. Het feit dat de tussenpersoon een opdrachtgever heeft voor welke de diensten worden ingekocht of verkocht doet niet af aan het feit dat de tussenpersoon zelf de afnemer van de dienst is en vervolgens zelf de doorleverancier van de dienst is. De tussenpersoon die in eigen naam en voor eigen rekening handelt geeft eenzelfde resultaat als een commissionair onder de commissionairsfictie. Bij de commissionair wordt namelijk ook geacht dat deze zelf de dienst afneemt en zelf verricht.

4.3.2 In eigen naam maar voor rekening van een ander

Een tussenpersoon die in eigen naam maar voor rekening van de opdrachtgever handelt is een commissionair onder de commissionairsfictie van de Btw-richtlijn.¹⁹⁸ Onder paragraaf 4.3 zagen we dat voor de commissionairsfictie vereist is dat (1) een dienst wordt verricht door tussenkomst van een ander die (2) in eigen naam maar (3) voor rekening van een ander handelt. De belastingplichtige commissionair wordt vervolgens geacht zelf de dienst te hebben afgenomen en deze te hebben verricht aan zijn afnemer.

4.3.2.1 Tussenkomst

De voorwaarde van tussenkomst wil simpelweg zeggen dat de dienst wordt verricht door rechtstreekse tussenkomst van een tussenpersoon. Banken en internetproviders zijn geen tussenpersonen aangezien zij niet tussen de verrichte dienst komen maar parallel een dienst verrichten, te weten het verwerken van betalingen en faciliteren van het internetnetwerk.¹⁹⁹ De tussenkomst moet in beginsel voortkomen uit de contractuele afspraken mits deze de economische realiteit weergeven. Mochten de contractuele afspraken niet voldoende duidelijk geformuleerd zijn om tussenkomst aan te tonen of niet de economische realiteit weerspiegelen, dan kan aan de hand van de beschikbare feiten alsnog tussenkomst door een ander aanwezig worden geacht.²⁰⁰

¹⁹⁶ Vakstudie Omzetbelasting, art. 4 Wet OB, aant. 81.2.3.

¹⁹⁷ Merx 2014, par. 2.3.

¹⁹⁸ Art. 28 Btw-richtlijn.

¹⁹⁹ Merx 2014, par. 2.1.

²⁰⁰ Europese Commissie 2014, p. 29.

4.3.2.2 In eigen naam

Een belastingplichtige tussenpersoon moet in eigen naam handelen om te voldoen aan de eisen van de commissionairsfictie. Of deze tussenpersoon in eigen naam handelt, is opnieuw afhankelijk van de contractuele bepalingen en de relevante feiten en omstandigheden.

In een arrest uit 2011 besliste het HvJ over het handelen in eigen naam.²⁰¹ In dit arrest was sprake van organisator van paardenwedrennen die voor het voor het verzamelen van de inzetten op de renwedstrijden lokale zelfstandige exploitanten gebruikte. Deze lokale wedkantoren betaalden commissie aan de organisator en de organisator faciliteerde in ruil daarvoor een groot deel van het kantoor, zoals uithangborden, apparatuur en documenten wat eigendom bleef van de organisator. Op de deelnamebewijzen van de gokkers werd verwezen naar de organisator en diens algemene voorwaarden. Het HvJ liet de verwijzende rechter oordelen of sprake was van een commissionair en besliste bij de beantwoording van de vraag of de tussenpersoon in eigen naam handelt dat rekening moet worden gehouden met:

- Een eventuele vereiste vergunning van de overheid;
- De naam van de opdrachtgever op de uitgegeven deelnamebewijzen;
- De verwijzing naar de algemene voorwaarden van de opdrachtgever;
- Het verrichten van diensten onder het uithangbord van de opdrachtgever;
- Het handelen als lasthebber door de tussenpersoon.

4.3.2.3 Voor rekening van een ander

Ten slotte moet voor toepassing van de commissionairsfictie voor rekening van een ander worden gehandeld. Deze voorwaarde is niet van groot belang bij het beoordelen van toepassing van de commissionairsfictie. Indien de tussenpersoon namelijk voor eigen rekening handelt, dan wordt ook geacht dat hij de dienst zelf afneemt om vervolgens de dienst te verrichten aan zijn afnemer. Dit geeft dezelfde uitkomst als de toepassing van de commissionairsfictie.

4.3.3 In naam en voor rekening van een ander

Een tussenpersoon die in naam en voor rekening van een ander handelt voldoet niet aan de vereisten voor de commissionairsfictie. De daadwerkelijke prestatie vindt plaats tussen de dienstverrichter en de afnemer. In dit geval wordt de btw-behandeling van de onderliggende prestatie gevolgd.²⁰² De tussenpersoon is niet belastingplichtig voor de onderliggende prestatie maar enkel voor zijn bemiddelingsdienst.²⁰³ Degene die in naam en voor rekening van een ander handelt wordt als een bemiddelingsagent van de opdrachtgever beschouwd. De opdrachtgever kan zowel de dienstverrichter als de afnemer zijn.²⁰⁴

4.3.4 Fictie voor elektronische diensten via interfaces

4.3.4.1 De fictie in het algemeen

Naast de commissionairsfictie bestaat een andere fictie die enkel geldt voor elektronische diensten met tussenkomst van elektronische interfaces.²⁰⁵ Ingevolge deze fictie wordt een telecommunicatienetwerk, elektronische interface of portaal geacht een commissionair als in art 28 Btw-richtlijn (zie paragraaf 4.3.2) te zijn indien door zijn tussenkomst een dienst langs elektronische weg wordt verricht. De langs elektronische weg verrichte dienst wordt in dat geval geacht door de commissionair te zijn afgenomen en door hem te zijn verricht aan zijn afnemer net als in het geval van

²⁰¹ HvJ 14 juli 2011, C-464/10 (*Henfling*).

²⁰² Art. 46 Btw-richtlijn.

²⁰³ Merx et al 2021, p. 74.

²⁰⁴ Art. 30 Uitvoeringsverordening Btw-richtlijn.

²⁰⁵ Art. 9 bis Uitvoeringsverordening Btw-richtlijn.

de commissairfictie benoemd in paragraaf 4.3.2. Het gevolg hiervan is bijvoorbeeld dat een online app store als commissair wordt gezien bij de verkoop van applicaties van derden via die app store.

Alvorens verder op de fictie in wordt gegaan, is het van belang om uiteen te zetten wat als een telecommunicatienetwerk, interface of portaal wordt gezien. Een telecommunicatienetwerk, interface of portaal kan wegens de fictie namelijk als commissair aangewezen worden. In de Btw-richtlijn of de Uitvoeringsverordening zijn geen definities van telecommunicatienetwerk, interface of portaal opgenomen. De definities van deze drie tussenpersonen zijn te vinden in een toelichting van de Europese Commissie op de Uitvoeringsverordening.²⁰⁶ Hierbij is van belang om te vermelden dat een toelichting op de Uitvoeringsverordening niet wettelijk bindend is en enkel een leidraad vormt voor toepassing van de EU-wetgeving. Aangezien de toelichting op de Uitvoeringsverordening in samenwerking met de lidstaten wordt gemaakt, kan wel worden verwacht dat de lidstaten achter hetgeen staan wat voortvloeit uit de toelichting op de Uitvoeringsverordening.²⁰⁷ De definities zijn als volgt:

- *“Telecommunicatienetwerken” zijn netwerken die voor de transmissie van spraak en gegevens kunnen worden gebruikt. Ze omvatten, maar zijn niet noodzakelijk beperkt tot kabelnetwerken, telecomnetwerken en ISP-netwerken (Internet Service Provider). Ze omvatten alle voorzieningen die toegang tot telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten mogelijk maken.*
- *Een “portaal” is elk type onlinewinkel, website of soortgelijke omgeving die rechtstreeks elektronische diensten aanbiedt aan de afnemer zonder hem naar de website, het portaal enz. van een andere dienstverrichter te leiden om de transactie te voltooien. Bekende voorbeelden hiervan zijn app stores, elektronische marktplaatsen en websites die elektronische diensten verkopen.*
- *Een “interface” omvat een portaal, maar is een ruimer begrip. In de computerwereld wordt onder deze term een toestel of een programma verstaan dat het voor twee onafhankelijke systemen of het systeem en de eindgebruiker mogelijk maakt met elkaar te communiceren.²⁰⁸*

Een langs elektronische weg verrichte dienst is een dienst die over het internet of een elektronisch netwerk wordt verleend, geautomatiseerd is en in geringe mate menselijk ingrijpen vergt, en die zonder informatietechnologie niet kan worden verricht.²⁰⁹ Denk hierbij bijvoorbeeld aan de levering van gedigitaliseerde producten, applicaties, software en toegang tot bepaalde websites.²¹⁰ In Bijlage II van de Btw-richtlijn staat een indicatieve lijst van dergelijke elektronische diensten opgenomen.²¹¹ De lijst omvat onder andere de levering en het onderhoud van websites, programma's en software maar ook de online levering van muziek, films, online games en onderwijs op afstand. Vervolgens wordt de indicatieve lijst van Bijlage II van de Btw-richtlijn verder uitgebreid uitgewerkt in Bijlage I van de Uitvoeringsverordening Btw-richtlijn. Ten slotte zijn in art. 7, derde lid, Uitvoeringsverordening Btw-richtlijn enkele gevallen opgenomen die in ieder geval niet onder een langs elektronische weg verrichte dienst vallen. Uitgezonderde gevallen zijn bijvoorbeeld de telecommunicatiediensten van art. 6 bis, de omroepdiensten van art. 6 ter maar ook advies via e-mail en materiële informatiedragers zoals cd-roms, boeken en dergelijke zijn uitgezonderd. Ook online berichtenverkeer wordt niet gezien als een langs elektronische weg verrichte dienst.²¹²

²⁰⁶ Europese Commissie 2014, p. 15

²⁰⁷ Merx 2014, par. 3.

²⁰⁸ Europese Commissie 2014, p. 15.

²⁰⁹ Art. 7 Uitvoeringsverordening Btw-richtlijn.

²¹⁰ Art. 7, lid 2 Uitvoeringsverordening Btw-richtlijn.

²¹¹ Art. 58, lid 1, onderdeel c, Btw-richtlijn.

²¹² Art. 58, lid 1, tweede alinea, Btw-richtlijn.

Voorts is van belang om op te merken dat de commissionairsfictie voor elektronische diensten niet opgaat voor tussenkomende belastingplichtigen die enkel verantwoordelijk zijn voor betalingsverwerking.²¹³ De langs elektronische weg verrichte diensten worden in dit geval niet geacht door tussenkomst van deze belastingplichtige te worden verricht. De Europese Commissie heeft in een toelichting enkele indicatieve, niet wettelijk bindende, kenmerken gegeven om tussenkomst door een commissionair voor elektronische diensten aan te herkennen:

- "het technisch platform bezitten of beheren waarlangs de diensten worden verricht;
- verantwoordelijk zijn voor de daadwerkelijke verrichting;
- verantwoordelijk zijn voor het innen van de betaling, tenzij de enige betrokkenheid van de belastingplichtige uit de verwerking van de betaling bestaat;
- de prijszetting controleren of beïnvloeden;
- de persoon zijn die wettelijk verplicht is om met betrekking tot de dienstverrichting een btw-factuur, betalingsbewijs of rekening aan de eindafnemer uit te reiken;
- klantenservice of bijstand bieden bij vragen of problemen met de dienst;
- controle of invloed uitoefenen over de presentatie en het format van de virtuele marktplaats (zoals app stores of websites) zodat het merk en de identiteit van de belastingplichtige veel prominenter in beeld komen dan die van andere bij de dienstverrichting betrokken personen;
- juridische verplichtingen of verantwoordelijkheden hebben in verband met de verrichte dienst;
- eigenaar zijn van de klantgegevens met betrekking tot de betrokken dienstverrichting;
- bij machte zijn om een verkoop te crediteren zonder toestemming van de dienstverrichter of zonder zijn voorafgaande goedkeuring indien de dienst niet naar behoren is afgenomen."²¹⁴

4.3.4.2 Weerlegging

De fictie voor langs elektronische weg verrichte diensten gaat niet op in het geval de tussenpersoon de daadwerkelijke dienstverrichter expliciet aanwijst als degene die de dienst verricht en dat ook in contractuele regelingen tussen de partijen duidelijk maakt. Het vermoeden dat als commissionair wordt gehandeld, kan door de tussenkomende belastingplichtige worden weerlegd door op de uitgaande facturen en op de betalingsbewijzen aan de afnemers te vermelden wie de daadwerkelijke dienstverrichter is en welke dienst is verricht.²¹⁵ De uitgaande factuur geldt in B2B-verhoudingen en het betalingsbewijs of de rekening geldt in B2C-verhoudingen.²¹⁶ Door de fictie te weerleggen wordt de dienst door de voorganger in de keten direct aan de afnemer verricht. De tussenpersoon wordt in dat geval niet als commissionair gezien maar als parallelle verrichter van bijvoorbeeld verkoopdiensten (zie paragraaf 4.3.3).

Een belastingplichtige kan het vermoeden niet weerleggen door iemand anders aan te wijzen indien (1) hij goedkeuring verleent om de diensten bij de afnemer in rekening te brengen, (2) hij goedkeuring verleent om de diensten aan de afnemer te verrichten of (3) indien hij de algemene voorwaarden voor de diensten vaststelt.²¹⁷ De belastingplichtige heeft in die gevallen namelijk invloed op welk moment en onder welke voorwaarden de dienst wordt verricht, gefactureerd en betaald. Met dergelijke invloed wordt geacht dat de belastingplichtige de dienst in eigen naam verricht waardoor hij bij fictie als commissionair wordt aangewezen.

²¹³ Art. 9 bis, lid 3, Uitvoeringsverordening Btw-richtlijn.

²¹⁴ Europese Commissie 2014, p. 29 en 30.

²¹⁵ Art. 9 bis, lid 1, Uitvoeringsverordening Btw-richtlijn.

²¹⁶ Europese Commissie 2014, p. 34.

²¹⁷ Europese Commissie 2014, p. 35.

4.4 De mkb-regeling

4.4.1 Algemeen

Door het algemene karakter van de btw wordt een breed scala aan belastingplichtigen en belastbare activiteiten in de btw betrokken. De consumptie wordt op die manier zo algemeen mogelijk belast. Toch bestaat een regeling binnen de btw waardoor kleine ondernemers niet in de btw betrokken worden, de mkb-regeling. De mkb-regeling bestaat aan de ene kant uit een facultatieve omzetvrijstelling en aan de andere kant uit een vereenvoudiging voor heffing en inning van btw. Belastingplichtigen die niet boven een bepaalde omzeldrempel uitkomen, zijn niet verplicht te registreren voor btw-doeleinden en hoeven op grond van deze bijzondere regeling geen btw in rekening te brengen aan afnemers maar kunnen aan de andere kant ook geen btw op inkopen in aftrek brengen.²¹⁸ De mkb-regeling is dan ook een uitzondering op de hoofdregel van de btw aangezien sommige belastingplichtigen van toepassing van de btw worden uitgesloten. Aan een belastingplichtige wordt de optie gelaten om de mkb-regeling toe te passen of toch te registreren voor btw-doeleinden zodat de reguliere btw-regels van toepassing zijn.²¹⁹ Gewoonlijk kiezen belastingplichtigen die B2B presteren voor de btw-registratie aangezien hun belastingplichtige afnemers de inkoop-btw in dat geval in aftrek kunnen brengen en zodat geen btw-cumulatie optreedt. B2C-presterende belastingplichtigen zullen gewoonlijk onder de bijzondere regeling willen vallen.²²⁰ Naast de facultatieve omzetvrijstelling kunnen lidstaten voorzien in vereenvoudigde procedures voor de heffing en de inning van btw waardoor lasten als gevolg van btw-heffing laag gehouden kunnen worden.

De mkb-regeling vormt een tegemoetkoming voor zowel de kleine ondernemers als voor de belastingdiensten van de lidstaten. Kleine ondernemers ondervinden relatief hoge lasten van de registratie als belastingplichtige voor de btw aangezien eisen aan de administratie en facturen worden gesteld.²²¹ Als gevolg van een btw-registratie moet de belastingplichtige namelijk volgens de btw-regels factureren, administreren en aangifte doen. De kosten die als gevolg van de lasten optreden worden nalevingskosten genoemd.²²² Daarnaast moet de belastingplichtige aan de hand van zijn administratie elk kwartaal een btw-aangifte maken. Vanwege toepassing van de bijzondere regeling voor de btw kunnen kleine ondernemers kosten besparen op advies en administratie en daardoor mogelijk meer rendabel ondernemen. De vermindering van administratiekosten is echter gering vanwege het feit dat op basis van andere wetgeving administratieplicht blijft bestaan.²²³ Daarnaast vormt de regeling een tegemoetkoming voor lidstaten die moeilijkheden kunnen ondervinden met het betrekken van kleine ondernemers in de btw. Dergelijke lidstaten wordt het heffen van btw vergemakkelijkt door deze kleine ondernemers niet verplicht te laten registreren voor btw-doeleinden en dus niet in de heffing van btw te betrekken.²²⁴

De omzeldrempel onder welke een belastingplichtige gebruik mag maken van de regeling, mag ingevolge de Btw-richtlijn maximaal €5.000 bedragen.²²⁵ Door middel van een derogatieverzoek kan een lidstaat echter toestemming krijgen om een hogere drempel te hanteren.²²⁶ Nederland heeft net als een aantal andere lidstaten van het derogatieverzoek gebruik gemaakt en hanteert een drempel

²¹⁸ Cornielje, *Cursus Belastingrecht*, OB.5.1.1.a.

²¹⁹ Art. 290 Btw-richtlijn.

²²⁰ Beretta 2018, p. 123.

²²¹ Beretta 2018, p. 123.

²²² Voorstel voor een Richtlijn van de Raad, COM (2018) 21, p. 1.

²²³ Art. 47 e.v. AWR.

²²⁴ Art. 281 Btw-richtlijn.

²²⁵ Art. 285 Btw-richtlijn.

²²⁶ Kamerstukken II 2018/2019. 35033, nr. 3, p. 5 (MvT).

hoger dan €5.000.²²⁷ Dit betekent dat de omzeldrempels per lidstaat erg kunnen verschillen. Een belastingplichtige kan daarnaast alleen de regeling toepassen voor omzet in de lidstaat waar hij gevestigd is.²²⁸ In Nederland heet deze bijzondere regeling de kleine ondernemersregeling (hierna: KOR) en heeft een ondernemer met een omzet van €20.000 of lager de keuze om de KOR toe te passen en daardoor zonder recht op aftrek van voorbelasting en zonder btw te presteren.²²⁹ De KOR ontheft tevens van btw-aangifte en aangesloten administratieve verplichtingen. De geldende drempel van €20.000, exclusief btw, geldt overigens enkel voor volledig binnenlands belaste omzet.²³⁰ Bij de in aanmerking te nemen omzet voor de omzeldrempel mag al hetgeen benoemd in art. 25, tweede lid Wet OB worden meegerekend en al hetgeen in het derde lid wordt van deze omzet uitgesloten. In Nederland dient een belastingplichtige vier weken voorafgaand aan het tijdvak waarin de regeling toepassing vindt, een verzoek voor toepassing van de KOR naar de inspecteur te sturen en de inspecteur kan het verzoek weigeren indien hij acht dat de belastingplichtige op basis van de beschikbare gegevens niet in aanmerking komt voor de KOR.²³¹ Van belang is om op te merken dat enkel een belastingplichtige zich kan aanmelden voor de KOR waardoor registratie als belastingplichtige vereist is alvorens kan worden overgegaan tot aanmelding voor de KOR. In het vervolg van dit onderzoek wordt, ook in Nederlands perspectief, de term mkb-regeling aangehouden.

4.4.2 Nadelen van de mkb-regeling

In de vorige paragraaf is benoemd dat een belastingplichtige enkel gebruik kan maken van de mkb-regeling in de lidstaat van vestiging. Dit betekent dat een belastingplichtige geen gebruik kan maken van de regeling in een lidstaat waar hij niet gevestigd is. Dit heeft versturende effecten op de Europese interne markt.²³² Een belastingplichtige in lidstaat A die activiteiten verricht op zijn binnenlandse markt kan onder de regeling zonder aftrekrecht en zonder btw presteren maar een buitenlands belastingplichtige die op dezelfde markt in lidstaat A activiteiten verricht kan geen gebruik maken van de regeling. De concurrentiepositie van de in het buitenland gevestigde belastingplichtige wordt in dat geval negatief beïnvloed ten opzichte van de concurrentiepositie van een binnenlands belastingplichtige.²³³ Verder worden belastingplichtigen door dit versturende effect ontmoedigd om grensoverschrijdende handelingen te verrichten binnen EU-verband aangezien die grensoverschrijdende handelingen onder de huidige regels niet in de mkb-regeling van de andere lidstaat worden betrokken.²³⁴ De externe neutraliteit wordt door voorgaande verstoringen aangetast. Een buitenlandse dienstverrichting moet volgens de externe neutraliteit namelijk worden behandeld als een binnenlandse dienstverrichting (zie paragraaf 3.4.2.3) en dat is door deze verstoring niet het geval.

Een ander versturend effect van de mkb-regeling is het drempel-effect.²³⁵ Sommige belastingplichtigen remmen hun groei af of sluiten tijdelijk hun deuren om de omzet onder de drempel van de mkb-regeling te houden. Sommige andere belastingplichtigen verkopen buiten de boeken om – zwart werken – en houden de omzet op die manier onder de omzeldrempel.²³⁶ Zo kunnen zij aanspraak blijven maken op de omzetvrijstelling en op de vereenvoudiging van heffing en inning. Dat belastingplichtigen dergelijke stappen ondernemen om onder de omzeldrempel te blijven, is een

²²⁷ Andere lidstaten die door derogatie een hogere drempel mogen toepassen zijn: Luxemburg, Polen, Estland, Italië, Kroatië, Letland en Roemenië.

²²⁸ HvJ 26 oktober 2010, C-97/09 (Schmelz), r.o. 71.

²²⁹ Art. 25, lid 1, Wet OB.

²³⁰ Kamerstukken II 2018/2019. 35033, nr. 3, p. 5 (MvT).

²³¹ Art. 25, lid 6, Wet OB.

²³² Merx et al 2021, p. 70.

²³³ Voorstel voor een Richtlijn van de Raad, COM (2018) 21, p. 2.

²³⁴ Voorstel voor een Richtlijn van de Raad, COM (2018) 21, p. 2.

²³⁵ Voorstel voor een Richtlijn van de Raad, COM (2018) 21, p. 2.

²³⁶ UK: Office of Tax Simplification 2017, p. 7.

economisch verstorend effect van de mkb-regeling.²³⁷ Een bijzondere regeling in de btw zou geen bedrijfsmatige keuzes moeten beïnvloeden. Daarnaast zorgt het drempel­effect voor een verstoring van de juridische neutraliteit aangezien diensten van een belastingplichtige onder de mkb-regeling zijn vrijgesteld terwijl dezelfde diensten van een geregistreerde belastingplichtige belast zijn. Op basis van de juridische neutraliteit moet op beide diensten dezelfde belastingdruk rusten (zie paragraaf 3.4.2.2), maar dat is met het drempel­effect niet het geval. Hiernaast strookt de mkb-regeling niet met het rechtskarakter van de btw aangezien de omzet – wat resulteert in consumptie door de afnemers – van een belastingplichtige onder de mkb-regeling niet in de heffing wordt betrokken. Daarnaast strookt de regeling niet met de algemeenheid van de btw aangezien als gevolg van de regeling niet eenieder als belastingplichtige kwalificeert.

4.4.3 Europese visie mkb-regeling

Aan de hand van de in de vorige paragraaf benoemde nadelen en problemen van de mkb-regeling, heeft de Europese Commissie de Btw-richtlijn gewijzigd.²³⁸ Volgens de Europese Commissie is de nieuwe regelgeving met name bedoeld om de btw-nalevingskosten te verlagen, de concurrentieverstoringen terug te dringen, de negatieve gevolgen van het drempel­effect beperken en de naleving van de regels door belastingplichtigen en het monitoren van de regels door belastingdiensten te versimpelen.²³⁹ De lidstaten dienen voor 1 januari 2025 de wijzigingen van de Btw-richtlijn in de wetgeving te hebben verwerkt.²⁴⁰ De nieuwe mkb-regeling hanteert voor de facultatieve omzetvrijstelling een geharmoniseerde bovengrens van €85.000. Dit neemt naar mijn mening het drempel­effect niet weg aangezien de drempel enkel wordt verschoven. Daarnaast kan elke lidstaat op basis van objectieve criteria een andere drempel hanteren per bedrijfssector. Daarnaast de nieuwe mkb-regeling zal grensoverschrijdende werking hebben. Dit wil zeggen dat belastingplichtigen die in een andere lidstaat zijn gevestigd ook toegang tot de mkb-regeling hebben in de lidstaat waar zij belaste activiteiten verrichten. Voor wat betreft de uitvoering van de grensoverschrijdende mkb-regeling; de jaaromzet in de Unie mag niet meer zijn dan €100.000 en de verrichte activiteiten in de lidstaat waar de mkb-regeling wordt toegepast mogen niet meer bedragen dan de in die lidstaat geldende omzeldrempel.²⁴¹

4.5 Wetsvoorstel gegevensuitwisseling digitale platformeconomie

Ingevolge de Btw-richtlijn is iedere belastingplichtige gehouden een boekhouding te voeren die voldoende gegevens bevat om toepassing van btw en de controle ervan mogelijk te maken.²⁴² Sinds 1 juli 2021 is een boekhoudverplichting ingevoerd voor platforms die dienstverrichtingen aan niet-belastingplichtigen faciliteren.²⁴³ Een platform faciliteert indien door middel van gebruik van het platform leveranciers en afnemers met elkaar in contract worden gebracht en dit resulteert in een goederenlevering of dienstverrichting.²⁴⁴ In het geval het platform niet de algemene voorwaarden bepaalt, geen goedkeuring verleent om aan de afnemer te factureren en niet betrokken is bij de bestelling van de diensten, wordt het platform niet geacht te faciliteren.

Voorgenoemde boekhoudverplichting is vanwege de complexe grensoverschrijdende constructies van digitale platforms niet doeltreffend genoeg.²⁴⁵ Belastingdiensten beschikken over onvoldoende informatie om een correcte beoordeling en controle uit te voeren van de commerciële activiteiten die

²³⁷ UK: Office of Tax Simplification 2017, p. 7.

²³⁸ Richtlijn (EU) 2020/285.

²³⁹ Voorstel voor een Richtlijn van de Raad, COM (2018) 21, p. 3.

²⁴⁰ Art. 4, Richtlijn (EU) 2020/285.

²⁴¹ V-N 2020/16.19.

²⁴² Art. 242 Btw-richtlijn.

²⁴³ Art. 242bis Btw-richtlijn.

²⁴⁴ Art. 54ter Uitvoeringsverordening Btw-richtlijn.

²⁴⁵ Aanhef, onder 6 e.v., Richtlijn (EU) 2021/514.

via digitale platforms worden verricht.²⁴⁶ Om die reden is 23 maart 2022 een wetsvoorstel ingediend bij de Tweede Kamer om Richtlijn (EU) 2021/514 (hierna: DAC7) te implementeren in de nationale wetgeving.²⁴⁷ DAC7 is een Europese richtlijn inzake de gegevensuitwisseling van de digitale platformeconomie ter voorkoming van belastingfraude, -ontduiking en -ontwijking.²⁴⁸ Ingevolge DAC7 worden deelplatforms verplicht om fiscaal relevante gegevens van aanbieders op het platform automatisch aan belastingautoriteiten te verstrekken. De richtlijn beoogt met name gegevens met betrekking tot de verhuur van onroerend goed, de verlening van persoonlijke diensten, de verkoop van goederen en de verhuur van transportmiddelen te betrekken.²⁴⁹ De gegevens die een deelplatform dient te rapporteren bestaan onder andere uit namen, adressen, identificatienummers, geboortedatum en de totale waarde van de tegenprestaties voor de relevante activiteiten.²⁵⁰ Platformexploitanten zijn volgens de Europese Commissie beter in staat om de relevante gegevens te verzamelen.²⁵¹ Uiterlijk 31 december 2022 dient DAC7 in nationale wetgeving te zijn geïmplementeerd zodat deelplatforms vanaf 1 januari 2023 verplicht zijn om gegevens te verzamelen. De handhaving door de Belastingdienst wordt als gevolg van de implementatie van DAC7 ingewikkelder.²⁵² De structurele kosten voor handhaving als gevolg van implementatie van DAC7 worden geschat op €8,7 miljoen. De kosten zijn onzeker vanwege onzekerheid over het aantal platforms en aanbieders die ingevolge DAC7 informatie dienen te verstrekken aan de Belastingdienst.²⁵³

4.6 Deelconclusie

In dit hoofdstuk zijn de relevante btw-bepalingen behandeld en uiteengezet alsmede uitzonderingen op de hoofdregels, bijzondere bepalingen en de vrijstelling voor mkb'ers. Zo zijn de drie voorwaarden voor belastingplicht benoemd en is de voorwaarde van de economische activiteit verder uiteengezet aan de hand van jurisprudentie en literatuur. Vervolgens is behandeld dat in het bijzonder de exploitatie van een (on)lichamelijke zaak een economische activiteit is en zijn de voorwaarden en haken en ogen van de exploitatie benoemd. Zo wordt vandaag de dag steeds gemakkelijker een exploitatie van een (on)lichamelijke zaak aanwezig geacht. Ten slotte is in dit hoofdstuk de mkb-regeling uiteengezet. Deze regeling verlaagt de relatief hoge administratieve lasten voor kleine ondernemers en stelt ze vrij van btw. Het gevolg hiervan is dat kleine ondernemers volledig buiten de btw om te werk gaan en dus geen btw op verkopen hoeven te berekenen maar ook geen btw op inkopen kunnen terugvragen. Aan de hand van dit geschetste wettelijk kader kunnen in het volgende hoofdstuk verschillende soorten dienstverrichtende platforms en diens aanbieders aan de relevante btw-bepalingen worden getoetst.

²⁴⁶ Aanhef, onder 6, Richtlijn (EU) 2021/514.

²⁴⁷ *Kamerstukken II 2021/2022*, 36 063, nr. 5, p. 1.

²⁴⁸ Aanhef, onder 18, Richtlijn (EU) 2021/514.

²⁴⁹ Bijlage, Richtlijn (EU) 2021/514.

²⁵⁰ Artikel 8 bis quater, lid 2, Richtlijn 2011/16/EU.

²⁵¹ Aanhef, onder 9, Richtlijn (EU) 2021/514.

²⁵² Bijlage 'Uitvoeringstoets DAC7 gegevensuitwisseling digitale platformen' bij *Kamerstukken II 2021/2022*, 36 063, nr. 3.

²⁵³ Bijlage 'Uitvoeringstoets DAC7 gegevensuitwisseling digitale platformen' bij *Kamerstukken II 2021/2022*, 36 063, nr. 3.

Hoofdstuk 5: Deelaanbieders en deelplatforms getoetst aan de huidige wet- en regelgeving

5.1 Inleiding

Na het definiëren van de economieën en diens spelers en het uiteenzetten van de theoretische behandeling van de relevante wet- en regelgeving, is het van belang om de economieën te toetsen aan de wet- en regelgeving. Hiervoor worden enkele casussen geschetst om de wet- en regelgeving op toe te passen. In paragrafen 5.2 tot en met 5.5 worden casussen geschetst. Twee casussen in de accommodatiesector en twee casussen in de personenvervoersector. Bij elke sector is een casus van een traditionele aanbieder en een casus met een deelplatform en deelaanbieder opgenomen. De gebruikte deelplatforms in de casussen zijn bestaande platforms die getoetst worden aan de wet- en regelgeving. Aan de hand van de toetsing aan de wet- en regelgeving wordt de btw-behandeling van deelplatforms in de praktijk onderzocht en wordt gekeken naar knelpunten bij de btw-behandeling van die platforms. De aanbieders in de casussen zijn fictief maar gebaseerd op gevallen zoals deze zich in de werkelijkheid zouden kunnen voordoen. Van elke casus worden, indien mogelijk, knelpunten uitgewerkt en mogelijk alternatieve btw-behandelingen van de casussen uitgewerkt. In paragraaf 5.6 worden de knelpunten van de casussen met betrekking tot de traditionele economie getoetst aan de afzonderlijke elementen van het toetsingskader. In paragraaf 5.7 worden de knelpunten die zich voordoen in de casussen van de deeleconomie getoetst aan de afzonderlijke elementen van het toetsingskader. In paragraaf 5.8 worden de uitkomsten van de toetsingen vergeleken. In paragraaf 5.9 worden aanbevelingen gedaan in het kader van de deeleconomie casussen.

5.2 Casus 1

5.2.1 Casus 1: reguliere ondernemer in de accommodatiesector

Natuurlijk persoon A is eigenaar van twee vakantiehuisjes in Nederland. A verhuurt de vakantiehuisjes gemiddeld 30 dagen in het jaar. Reserveringen worden gemaakt via de eigen website van A, per telefoon of per mail. Via reizigersbladen, vakantieblogs en -boeken adverteert A zijn aanbod maar de reserveringen worden te allen tijde rechtstreeks gemaakt.

Het verloop van de activiteiten kan als volgt schematisch worden weergegeven:



Figuur 3

5.2.2 Casus 1: btw-behandeling

Ten eerste wordt gekeken naar de belastingplicht. Hiervoor dient te worden gekeken of A kwalificeert als eenieder die zelfstandig een economische activiteit uitoefent. A is een natuurlijk persoon en kwalificeert als eenieder. Met betrekking tot zijn verhuuractiviteiten heeft A geen werkgever, arbeidsovereenkomst of enig andere juridische band waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat en voldoet aan het criterium van zelfstandigheid. A moet met de verhuuractiviteiten deelnemen aan het economisch verkeer en hij dient zijn activiteiten duurzaam en onder bezwarende titel verrichten om te kunnen spreken van een economische activiteit. Ten eerste neemt hij deel aan het economisch verkeer door zijn activiteiten aan te bieden op de accommodatiemarkt en in concurrentie te treden met andere aanbieders van accommodatie. Ten tweede verhuurt hij zijn vakantiehuisjes voor gemiddeld 30 dagen per jaar wat niet als incidenteel wordt geacht. Hoewel duurzaamheid in deze casus aanwezig kan worden geacht, blijft de grens tussen incidenteel en duurzaam presteren vaag welke een knelpunt vormen voor het bepalen van de belastingplicht. Ten derde verricht hij zijn verhuurdiensten onder bezwarende titel aangezien hij opbrengst beoogt te

ontvangen en deze opbrengst rechtstreeks wegens wederzijdse overeenkomst ten behoeve van de verhuurprestatie ontvangt. Het is ook verdedigbaar dat A als economische activiteit duurzaam en onder bezwarende titel een (on)lichamelijke zaak exploiteert. De twee vakantiehuizen kwalificeren als lichamelijke zaken en de opbrengst van de verhuur ontvangt hij onder bezwarende titel en op een duurzame basis net als hiervoor aangegeven. Op basis van voorgaande moge duidelijk zijn dat A een economische activiteit uitoefent. A voldoet aan de drie criteria voor vaststelling van belastingplicht en is een belastingplichtige voor de btw.

5.2.3 Casus 1: Verschillende potentiële uitwerkingen

De uitwerking van casus 1 gaat niet gepaard met ingewikkelde complicaties voor de btw. Casus 1 is een voorbeeld van een geval zoals deze zich in de traditionele economie voordoet. Een knelpunt is het bepalen van de duurzaamheid van de verhuur. Zowel het geval indien geen sprake is van duurzaamheid als het geval waarbij wel sprake is van duurzaamheid van de prestatie van de aanbieder worden hieronder uitgewerkt. De uitwerking van casus 1 ziet er als volgt uit (de gebruikte prijzen zijn ter illustratie):

- 1) De verhuurder A wordt, vanwege een gebrek aan duurzaamheid, niet belastingplichtig geacht of is een belastingplichtige die gebruik maakt van de mkb-regeling. De dienst kwalificeert als P2P-dienst. De verhuurder verricht de accommodatiedienst rechtstreeks aan de gast maar buiten de reikwijdte van de btw. Op de dienstverrichting drukt in dit geval geen btw.



Figuur 4

- 2) De verhuurder A is belastingplichtig waardoor de dienst als B2C-dienst kwalificeert. De verhuurder verricht de accommodatiedienst rechtstreeks aan de gast en berekent btw over de vergoeding.



Figuur 5

5.3 Casus 2

5.3.1 Casus 2: deeleconomie in de accommodatiesector

Natuurlijk persoon B heeft een tuinhuis omgebouwd zodat vrienden en familie bij hem kunnen overnachten. B hoort van het bestaan van Airbnb en wil zijn luxe tuinhuis tegen een vergoeding verhuren. B wil met zo min mogelijk gependende tijd zo veel mogelijk verdienen. B heeft geen ervaring met en tijd voor het voeren van een administratie. B meldt zich aan bij het platform Airbnb en verhuurt zijn tuinhuis gemiddeld voor 30 dagen per jaar.

Airbnb is een deelplatform in de accommodatiesector. Via Airbnb kunnen gebruikers hun huizen, appartementen en kamers verhuren aan andere gebruikers die op zoek zijn naar een vorm van

accommodatie. Airbnb noemt de verhuurder ‘gastheer’ en de huurder ‘gast’.²⁵⁴ Ingevolge de servicevoorwaarden is Airbnb geen partij in de overeenkomsten tussen de gast en gastheer. Daarnaast claimt Airbnb niet als makelaar, reisorganisator, reisbureau of reisagentschap op te treden.²⁵⁵ Volgens de gebruiksvoorwaarden van Airbnb is de gastheer geen werknemer maar een zelfstandige entiteit of persoon welke zelf kan bepalen tegen welke prijs en onder welke voorwaarden de verhuurdiensten worden aangeboden.²⁵⁶ De gastheer bepaalt zelf de prijs, beschikbaarheid en regels voor elke advertentie.²⁵⁷ Daarentegen biedt Airbnb een hulpmiddel om de prijs te bepalen op basis van vraag en aanbod op de markt²⁵⁸ en een hulpmiddel om het aanbod aantrekkelijk te adverteren.²⁵⁹ Ook kan via Airbnb tegen betaling een professionele fotograaf worden ingehuurd.²⁶⁰ Het contract wordt gesloten tussen de gastheer en de gast maar de betaling en het contact verloopt via Airbnb. De gastheer moet akkoord gaan met de gebruiksvoorwaarden en beleidsvoorwaarden van Airbnb waarin onder andere staat welke kosten aan de gast in rekening mogen worden gebracht en welke acties niet richting de gast mogen worden genomen.²⁶¹ Airbnb hanteert een standaard voor gasten en gastheren en werkt aan het handhaven ervan.²⁶² De gastheer kan kiezen uit een aantal pakketten aan annuleringsvoorwaarden die Airbnb aanreikt en kan deze op elk gewenst moment aanpassen.²⁶³ Annuleringen door de gastheer kunnen resulteren in blokkeringen, schorsingen en deactiveringen van het aanbod of account door Airbnb.²⁶⁴ Airbnb rekent een vergoeding aan de gastheer voor gebruik van het platform en houdt deze in op de betaling. Gastheren krijgen van Airbnb gratis en zonder aanmelden schadebescherming voor hun verblijf en bezittingen en een gratis aansprakelijkheidsverzekering.²⁶⁵ Hiernaast biedt Airbnb tegen vergoeding promotie op het platform aan zodat de gastheer gemakkelijker door gasten wordt gevonden.²⁶⁶ In de voorwaarden van Airbnb staat verder dat de gastheer zelf verantwoordelijk is voor btw-verplichtingen en andere belastingverplichtingen.²⁶⁷

²⁵⁴ Zie <https://www.airbnb.nl/help/article/2908/gebruiksvoorwaarden>, onder ‘Terms of Service for European Users’. Geraadpleegd op 25 mei 2022.

²⁵⁵ Zie <https://www.airbnb.nl/help/article/2908/gebruiksvoorwaarden>, onder ‘Terms of Service for European Users’. Geraadpleegd op 25 mei 2022.

²⁵⁶ Zie <https://www.airbnb.nl/help/article/2908/gebruiksvoorwaarden>, onder 5.3. Geraadpleegd op 25 mei 2022.

²⁵⁷ Zie <https://www.airbnb.nl/help/article/2908/gebruiksvoorwaarden>, onder 5.1. Geraadpleegd op 25 mei 2022.

²⁵⁸ Zie <https://www.airbnb.nl/help/article/1168/slimme-tarieven>. Geraadpleegd op 25 mei 2022.

²⁵⁹ Zie <https://www.airbnb.nl/resources/hosting-homes/a/how-to-improve-your-listing-as-you-go-43>. Geraadpleegd op 25 mei 2022.

²⁶⁰ Zie <https://www.airbnb.nl/help/article/297/professionele-fotografie-voor-advertenties>. Geraadpleegd op 27 mei 2022.

²⁶¹ Zie <https://www.airbnb.nl/help/article/2908/gebruiksvoorwaarden>, onder 6.2 en 6.4. Geraadpleegd op 25 mei 2022.

²⁶² Zie <https://www.airbnb.nl/trust/standards>. Geraadpleegd 27 mei 2022.

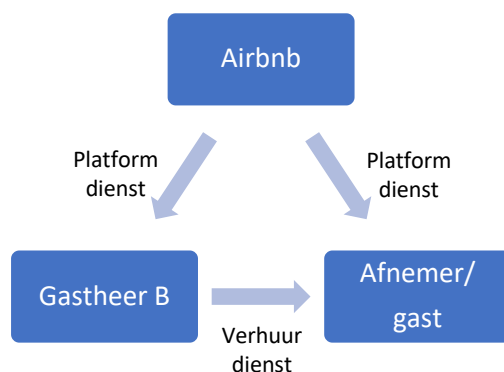
²⁶³ Zie <https://www.airbnb.nl/resources/hosting-homes/a/choose-the-right-cancellation-policy-for-you-19>. Geraadpleegd op 5 juni 2022.

²⁶⁴ Zie <https://www.airbnb.nl/help/article/990/sancties-voor-het-annuleren-van-reserveringen-door-de-host>. Geraadpleegd 27 mei 2022.

²⁶⁵ Zie <https://www.airbnb.nl/resources/hosting-homes/a/everything-you-need-to-know-about-aircover-for-hosts-469>. Geraadpleegd op 27 mei 2022.

²⁶⁶ Zie <https://www.airbnb.nl/help/article/2908/gebruiksvoorwaarden>, onder 6.3. Geraadpleegd op 25 mei 2022.

²⁶⁷ Zie <https://www.airbnb.nl/help/article/2908/gebruiksvoorwaarden>, onder 8.1. Geraadpleegd op 25 mei 2022.



Figuur 6

5.3.2 Casus 2: btw-behandeling

In deze casus zijn twee dienstverrichters te onderscheiden, namelijk gastheer B en Airbnb. Gastheer B verricht een dienst van verhuur van accommodatie en Airbnb verricht een bemiddelingsdienst aan de gastheer en aan de gast. Voor beide dienstverrichters wordt beoordeeld of ze belastingplichtig zijn. Voor gastheer B wordt tevens bepaald of de mkb-regeling op hem van toepassing kan zijn. Airbnb wordt geacht meer omzet te behalen dan de omzeldrempel van de mkb-regeling en om die reden wordt de toepassing van de mkb-regeling voor Airbnb niet behandeld. Verder wordt voor Airbnb beoordeeld of het platform inmengt in de prestatie en deze daardoor zelf verricht of kwalificeert als tussenpersoon en, zo ja, of de commissairisfictie of fictie voor elektronische interfaces op de diensten van Airbnb van toepassing is.

5.3.2.1 Aanbieder verricht zijn dienst aan de afnemer via het platform

Ter beoordeling van de belastingplicht van B wordt gekeken of hij eenieder is die zelfstandig een economische activiteit uitoefent. Ten eerste is B een natuurlijk persoon die kwalificeert als eenieder. Ten tweede heeft B geen arbeidsovereenkomst waaruit een dienstbetrekking blijkt dus moet aan de hand van de feitelijke omstandigheden worden beoordeeld of sprake is van een juridische band waaruit een ondergeschikte rol blijkt voor B. Hiervoor worden de feitelijke omstandigheden getoetst aan de vier overwegingen als benoemd in paragraaf 4.2.2. Vervolgens wordt getoetst of B in eigen naam, voor eigen rekening en voor eigen verantwoordelijkheid handelt om van zelfstandigheid uit te gaan.

B heeft organisatorische vrijheid om middelen en eventueel personeel in te zetten om zijn aanbod vorm te geven en zijn inkomen is afhankelijk van de kosten ervan. Ondanks de aangeboden tool van Airbnb om de prijs te bepalen, heeft hij de vrijheid om zelf de huurprijs vast te stellen. B kan niet zelf de voorwaarden bepalen waaronder hij zijn werkzaamheden uitoefent omdat hij is gebonden aan de gebruiksvoorwaarden van Airbnb. Aangaande de gebruiksvoorwaarden blijkt vooral dat Airbnb de prijs int en een deel ervan naar de gastheer stort, een standaard hanteert waaraan zowel gastheren als gasten zich moeten houden, deze standaarden handhaaft waar mogelijk en gastheren kan blokkeren, schorsen of deactiveren in het geval van een aantal (late) annuleringen. Binnen de voorwaarden kan B zelf de annuleringsvoorwaarden voor het verhuurde vaststellen. Met andere woorden stelt gastheer B zelf voorwaarden vast voor de verhuurdienst en Airbnb stelt voorwaarden vast voor gebruik van het platform en hanteert enkele standaarden voor binnen de Airbnb-gemeenschap. Verder is B zelf verantwoordelijk voor zijn inkomsten vanuit de verhuurdienst en de kosten die hij maakt voor het verrichten van de dienst waardoor hij zelf het economisch risico draagt van zijn werkzaamheden. B voldoet aan drie van de vier voorwaarden als benoemd in paragraaf 4.2.2 en wordt niet ondergeschikt aan Airbnb geacht voor het verrichten van de verhuurdienst.

Voor het bepalen van zelfstandigheid dient te worden beoordeeld of B in eigen naam, voor eigen rekening en voor eigen verantwoordelijkheid handelt. B handelt in eigen naam tegenover de afnemer aangezien de gastheer en gast gezamenlijk de huur en huurprijs contractueel overeenkomen, alsook is benoemd in de gebruiksvoorwaarden van Airbnb. B handelt voor eigen rekening vanwege het feit dat hij de vrijheid heeft zelf de prijs te bepalen en zijn inkomen afhankelijk is van zijn gemaakte kosten. Gastheer B is verantwoordelijk voor de uitvoering van de accommodatiedienst en richt zich met de dienst op zijn eigen belang. Toch handelt B niet volledig voor eigen verantwoordelijkheid aangezien Airbnb zijn aansprakelijkheid dekt door middel van de kosteloze en niet-optionele aansprakelijkheidsverzekering. Het economisch risico wordt gedragen door B vanwege het feit dat hij de prijs bepaalt en zijn inkomen afhankelijk is van de prijs en zijn gemaakte kosten. Airbnb dekt het economisch risico van B gedeeltelijk af door middel van de kosteloze en niet-optionele schadebescherming tot een bedrag van \$1 miljoen. B handelt in eigen naam, voor eigen rekening en deels voor eigen verantwoordelijkheid en draagt daarbij het economisch risico van zijn aanbod waardoor kan worden aangenomen dat hij zelfstandig presteert.

Ten derde dient te worden beoordeeld of B een economische activiteit verricht. Van een economische activiteit is sprake indien de activiteit duurzaam en onder bezwarende titel wordt uitgevoerd en indien door middel van die activiteit aan het economisch verkeer wordt deelgenomen. Ook bij exploitatie van een (on)lichamelijke zaak is sprake van een economische activiteit mits hij duurzaam opbrengsten verkrijgt en de exploitatie onder bezwarende titel plaatsvindt. B exploiteert zijn lichamelijke zaak, het tuinhuis. Hij verhuurt het tuinhuis voor gemiddeld 30 dagen in het jaar en verkrijgt hier niet incidenteel opbrengsten uit. Hoewel duurzaamheid in deze casus aanwezig kan worden geacht, blijft de grens tussen incidenteel en duurzaam presteren vaag welke een knelpunt vormen voor het bepalen van de belastingplicht van de aanbieder. Verder zijn de opbrengsten een rechtstreekse vergoeding ten behoeve van de verhuur van zijn tuinhuis waardoor wordt voldaan aan de bezwarende titel. Door middel van de exploitatie van zijn lichamelijke zaak, wordt B geacht een economische activiteit te verrichten.

Op basis van de voorgaande overwegingen wordt geconcludeerd dat B eenieder is die zelfstandig een economische activiteit verricht. B kwalificeert hierdoor als belastingplichtige voor de btw en dient btw te berekenen over zijn verrichte diensten. Indien de omzet van B onder de €20.000 blijft, kan hij zich aanmelden voor de mkb-regeling zodat hij zonder btw en zonder recht op aftrek van voorbelasting presteert.

5.3.2.2 Airbnb/platform verricht een dienst aan de aanbieder en de afnemer

Airbnb is een rechtspersoon en voldoet aan de kwalificatie van eenieder voor vaststelling van de belastingplicht. Zoals in 4.2.2 is besproken, wordt een rechtspersoon in het algemeen geacht zelfstandig te handelen. Daarnaast verricht Airbnb bemiddelingsactiviteiten door twee partijen bij elkaar te brengen.²⁶⁸ Met deze activiteiten neemt Airbnb deel aan het economisch verkeer. Verder verricht Airbnb de activiteiten duurzaam en onder bezwarende titel aangezien Airbnb vele gebruikers heeft waarmee wordt overeengekomen dat een vergoeding dient te worden betaald voor het gebruik van het platform en dus de bemiddelingsdienst. Aan het laatste criterium, het verrichten van een economische activiteit, wordt op basis van het voorgaande voldaan. Airbnb kwalificeert als belastingplichtige voor de verrichte bemiddelingsdiensten.

Airbnb is een platform welke bemiddelingsdiensten verricht tussen een aanbieder en een afnemer. De diensten door de aanbieder worden mogelijk verricht door tussenkomst van Airbnb. Mocht dat het geval zijn, bestaat de kans dat de commissairsfictie of de fictie voor elektronische diensten via interfaces van toepassing is. Ook bestaat de kans dat Airbnb dermate inmengt in de onderliggende dienst dat het platform wordt geacht zelf de dienst te verrichten.

²⁶⁸ HvJ 19 december 2019, C-390/18 (Airbnb Ireland), r.o. 18 en 19.

Met betrekking tot de commissionairsfictie dient ten eerste te worden onderzocht of sprake is van tussenkomst. Airbnb verricht geen parallelle dienst zoals een betalingsdienst of internetdienst maar faciliteert de samenkomst van vraag en aanbod en gaat daar als het ware tussen zitten waardoor tussenkomst door Airbnb kan worden aangenomen. Vervolgens wordt gekeken in wiens naam en voor wiens rekening Airbnb handelt. Gezien het feit dat de gastheer zelf de prijs mag vaststellen, lijkt het niet aannemelijk dat Airbnb voor eigen rekening handelt. Zou Airbnb voor eigen rekening handelen, dan zou Airbnb de prijs zelf willen vaststellen.²⁶⁹ Om vast te stellen in wiens naam wordt gehandeld, is in beginsel de contractuele situatie leidend tenzij aan de hand van de feiten en omstandigheden de economische realiteit anders blijkt te zijn. De overeenkomst voor de verhuurdienst wordt gesloten tussen de gastheer en de gast en Airbnb is geen partij in die overeenkomst waardoor Airbnb contractueel in naam van de gastheer handelt tegenover de gast. Feitelijk worden door Airbnb de gebruiksvoorwaarden en de beleidsvoorwaarden vastgesteld, de klachten afgehandeld en de aansprakelijkheid deels overgenomen wat kan duiden op het in eigen naam handelen door Airbnb. De gastheer beslist feitelijk over de prijs en de annuleringsvoorwaarden. Daarnaast moeten klachten of vormen van schade in overleg met de gastheer worden afgerond en treedt de gast in contact met de gastheer met betrekking tot de afhandeling van de verhuurdienst en eventuele praktische informatie met betrekking tot het verhuurde. Feitelijk lijkt de dienst in naam van de gastheer te worden verricht en in dit onderzoek wordt bij deze feitelijke situatie aangesloten. Desalniettemin is het een knelpunt in welke naam de onderliggende dienst daadwerkelijk wordt verricht. Aangezien Airbnb zowel contractueel als aan de hand van de feiten en omstandigheden in naam van de gastheer lijkt te handelen, wordt in dit onderzoek aangenomen dat Airbnb in de praktijk in naam en voor rekening van gastheer B handelt. Airbnb valt om die reden niet onder de commissionairsfictie van art. 4, vierde lid Wet OB.

Naast de reguliere commissionairsfictie kan ook de fictie voor elektronische diensten via interfaces van toepassing zijn. Hiervoor wordt ten eerste de achterliggende dienst getoetst aan het begrip langs elektronische weg verrichte dienst. De achterliggende dienst is de verhuurdienst van B aan de gast. Deze dienst kwalificeert echter niet als langs elektronische weg verrichte dienst omdat deze specifiek is uitgezonderd.²⁷⁰ Hierdoor gaat de fictie voor elektronische diensten via interfaces niet op. In het geval de verhuurdiensten niet zijn uitgezonderd van de langs elektronische weg verrichte diensten, is de fictie hoe dan ook van toepassing op deze casus. Dit is vanwege het feit dat drie voorwaarden bestaan op basis waarvan het vermoeden van de fictie niet kan worden weerlegd en de fictie in ieder geval toepassing vindt. Indien aan één van de drie voorwaarden wordt voldaan, kan het vermoeden van de fictie niet weerlegd worden. Deze voorwaarden luiden dat Airbnb goedkeuring verleent om de diensten aan de afnemer in rekening te brengen, goedkeuring verleent om de diensten aan de afnemer te verrichten of de algemene voorwaarden voor de dienst vaststelt. Gezien het feit dat gastheer B en zijn dienst aan een aantal voorwaarden van Airbnb gebonden zijn, kan het vermoeden van de fictie niet worden weerlegd.

Het Btw-comité²⁷¹ is van mening dat een elektronisch platform wordt geacht de onderliggende dienst te verrichten indien aan alle onderstaande voorwaarden is voldaan:

1. Het platform oefent controle uit over alle relevante aspecten die nodig zijn om de dienst te verrichten (veiligheidsmaatregelen, technische vereisten of formele verplichtingen om de

²⁶⁹ Merx et al 2021, p. 82.

²⁷⁰ Art. 7, lid 3, onder u Uitvoeringsverordening Btw-richtlijn.

²⁷¹ Het Btw-comité bestaat uit vertegenwoordigers van de lidstaten en de Europese Commissie en treedt op als adviserend orgaan richting de Europese Commissie. Een document van het Btw-comité is niet bindend. Desalniettemin geeft een document van het btw-comité de mening weer van de lidstaten en de Europese Commissie.

- dienst uit te voeren, economische stimulans om de dienst op een bepaalde tijd en plaats te verrichten en de vaststelling van de prijs die de afnemer betaalt);
2. De modale consument ziet het platform als de dienstverrichter (i.p.v. de materiële verrichter van de dienst);
 3. De dienst kan niet onder dezelfde omstandigheden worden verricht zonder betrokkenheid van het platform.²⁷²

In de casus lijkt Airbnb voor een gedeelte aan de voorwaarden te voldoen. Airbnb stelt namelijk niet de prijs of een economische stimulans vast. Daarnaast is het discutabel of de modale consument Airbnb als de dienstverrichter ziet aangezien na bemiddeling van Airbnb de gast in contact komt met de gastheer, weliswaar gefaciliteerd door Airbnb.

Aangezien beide voorgaande ficties in casu niet van toepassing zijn, betekent dit dat Airbnb een bemiddelingsdienst verricht aan zowel de gastheer als aan de gast. Voorts voldoet Airbnb niet aan de door het Btw-comité gestelde voorwaarden om van mening te kunnen zijn dat Airbnb de onderliggende dienst wordt geacht te verrichten. Het gevolg is dat Airbnb enkel btw af dient te dragen over de verrichte bemiddelingsdiensten. De onderliggende verhuurdienst wordt door de gastheer rechtstreeks aan de gast verricht.

5.3.3 Casus 2: Verschillende potentiële uitwerkingen

In casus 2 kwalificeert gastheer B als belastingplichtige. Hij exploiteert een lichamelijke zaak en maakt hiervoor gebruik van het Airbnb-platform. Gastheer B heeft de mogelijkheid om zich aan te melden voor de mkb-regeling indien zijn omzet lager is dan de gestelde omzeldrempel. Airbnb kwalificeert ook als belastingplichtige en verricht bemiddelingsdiensten aan zowel de gast als de gastheer. Een knelpunt in de casus is dat Airbnb mogelijk in eigen naam handelt in plaats van in naam van de gastheer. Indien Airbnb wordt geacht in eigen naam te handelen, zou de commissairsfictie van toepassing zijn aangezien Airbnb reeds voor rekening van de gastheer handelt. Mocht de commissairsfictie toepassing vinden, wordt Airbnb geacht zelf de onderliggende verhuurdienst te hebben afgenomen en achtereenvolgens te hebben verricht. In het geval Airbnb in eigen naam handelt, zou samenloop met een verplichte bijzondere regeling voor reisbureaus van toepassing kunnen zijn.²⁷³ Ingevolge deze bijzondere regeling zou Airbnb btw af dienen te dragen over de marge die het platform berekent in plaats van over de gehele vergoeding.²⁷⁴

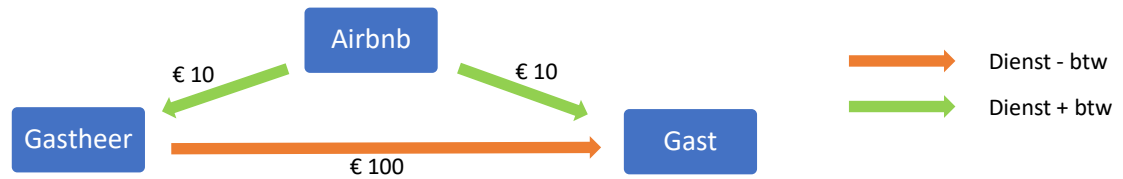
Als gevolg van de knelpunten zijn, onder de huidige wet- en regelgeving, meerdere btw-uitwerkingen mogelijk. De verschillende btw-uitwerkingen zijn als volgt samen te vatten (de gebruikte prijzen zijn ter illustratie):

- 1) Dit is de in dit onderzoek aangenomen situatie waarbij Airbnb als agent optreedt. De gastheer wordt, vanwege een gebrek aan duurzaamheid, niet belastingplichtig geacht of is een belastingplichtige die gebruik maakt van de mkb-regeling. De gastheer verricht de accommodatiedienst rechtstreeks aan de gast maar buiten de reikwijdte van de btw. Airbnb verricht bemiddelingsdiensten binnen de reikwijdte van de btw aan de gast en gastheer.

²⁷² Europese Commissie 2018, p. 2.

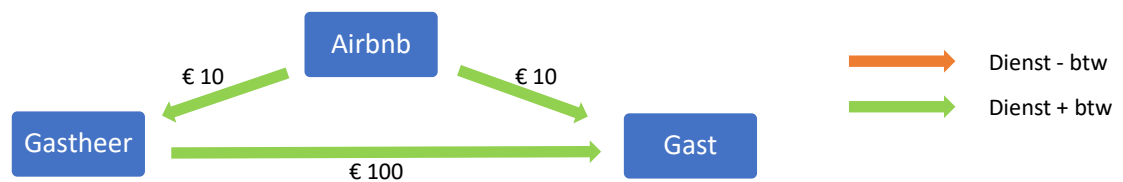
²⁷³ Artt. 28z t/m 28zg Wet OB en artt. 306 t/m 310 btw-richtlijn.

²⁷⁴ Een belastingplichtige onder toepassing van de reisbureauregeling dient btw te berekenen over de marge die wordt berekend aan de reiziger. De marge bestaat uit de totaalprijs welke de reiziger betaalt voor de (pakket)reis minus de kosten voor de (pakket)reis. De belastingplichtige onder de regeling heeft daarbij geen recht op aftrek van voorbelasting op de kosten voor de (pakket)reis.



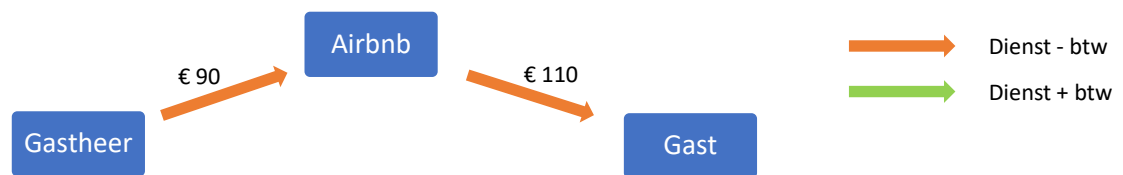
Figuur 7

- 2) Dit is de in dit onderzoek aangenomen situatie waarbij Airbnb als agent optreedt. De gastheer is belastingplichtig zonder gebruik van de mkb-regeling. De gastheer verricht de accommodatiedienst rechtstreeks inclusief btw aan de gast. Airbnb verricht bemiddelingsdiensten binnen de reikwijdte van de btw aan de gast en gastheer.



Figuur 8

- 3) De gastheer wordt, vanwege een gebrek aan duurzaamheid, niet belastingplichtig geacht of is een belastingplichtige die gebruik maakt van de mkb-regeling. Airbnb handelt als commissionair in eigen naam maar voor rekening van de gastheer. Als gevolg wordt Airbnb geacht de onderliggende accommodatiedienst af te nemen en vervolgens te verrichten aan de gast. De bemiddelingsdienst van Airbnb wordt verwerkt in de prijzen van de bij fictie door Airbnb verrichte onderliggende dienst. De dienst van de gastheer aan Airbnb valt buiten de reikwijdte van de btw.²⁷⁵



Figuur 9

- 4) De gastheer is belastingplichtig zonder gebruik van de mkb-regeling. Airbnb handelt als commissionair in eigen naam maar voor rekening van de gastheer. Als gevolg wordt Airbnb geacht de onderliggende accommodatiedienst af te nemen en vervolgens te verrichten aan de gast. De

²⁷⁵ Ingevolge artt. 28z t/m 28zg Wet OB is de reisbureauregeling mogelijk van toepassing. Als gevolg van deze regeling dient Airbnb btw af te dragen over de marge die het platform berekent. De marge is in het geschetste geval gelijk aan de vergoeding voor de bemiddelingsdienst. Op de onderliggende dienst zou door toepassing van de reisbureauregeling geen btw drukken.

bemiddelingsdienst van Airbnb wordt verwerkt in de prijzen van de bij fictie door Airbnb verrichte onderliggende dienst.²⁷⁶



Figuur 10

5.4 Casus 3

5.4.1 Casus 3: reguliere ondernemer in de personenvervoersector

Natuurlijk persoon C is een eigen taxionderneming gestart. C heeft in zijn auto de benodigde apparatuur laten installeren om taxidiensten aan te mogen bieden. C biedt zijn diensten enkele weken per jaar op vrijdag en zaterdag in de avonden en nachten aan. Klanten kunnen C bellen, sms'en of mailen om zijn taxidiensten te boeken. C haalt zijn eigen opdrachten binnen en accepteert geen ritten of opdrachten van andere taximaatschappijen of platforms. Chauffeur C komt de vergoeding voor de verrichte taxidienst overeen met de klant of de vergoeding wordt na de dienst vastgesteld door middel van zijn boordcomputer. De hoogte van de vergoeding is afhankelijk van de duur van de rit, de afstand van de rit en de tijd van de dag. Betaling vindt rechtstreeks bij C plaats via pinpas, contant of per factuur.



Figuur 11

5.4.2 Casus 3: btw-behandeling

C kwalificeert als natuurlijk persoon als eenieder. C heeft geen arbeidsovereenkomst of enig andere juridische band waaruit een verhouding van ondergeschiktheid volgt ten opzichte van een werkgever. C heeft namelijk organisatorische vrijheid, bepaalt zelf de voorwaarden waaronder hij zijn diensten verricht, int zelf de vergoeding en draagt de economische risico's van zijn werkzaamheden. Daarbij verricht hij zijn prestaties volledig in eigen naam, voor eigen rekening en voor eigen verantwoordelijkheid waardoor C als zelfstandig wordt gezien. Voor de vraag of chauffeur C economische activiteiten verricht wordt gekeken naar deelname aan het economisch verkeer, de duurzaamheid en de bezwarende titel van de verrichte diensten. C neemt ten eerste deel aan de markt van personenvervoer en neemt met zijn diensten deel aan het economisch verkeer. Ten tweede verricht hij zijn activiteiten niet incidenteel maar met een bepaalde duurzaamheid aangezien hij twee avonden per week gedurende enkele weken per jaar werkt. Hoewel duurzaamheid in deze casus aanwezig kan worden geacht, blijft de grens tussen incidenteel en duurzaam presteren vaag welke een knelpunt vormen voor het bepalen van de belastingplicht. Ten derde vervoert hij personen onder bezwarende titel aangezien hij een opbrengst beoogt voor het personenvervoer en hij met de klant een prijs overeenkomt die rechtstreeks ziet op de vervoersdienst. In dit geval is geen sprake van

²⁷⁶ Ingevolge artt. 28z t/m 28zg Wet OB is de reisbureauregeling mogelijk van toepassing. Als gevolg van deze regeling dient Airbnb btw af te dragen over de marge die het platform berekent. De marge is in het geschetste geval gelijk aan de vergoeding voor de bemiddelingsdienst. Over zowel de onderliggende dienst als de bemiddelingsdienst zou door toepassing van de reisbureauregeling btw dienen te worden berekend.

exploitatie van een (on)lichamelijke zaak aangezien C niets exploiteert maar zelf de lichamelijke zaak, te weten zijn auto, gebruikt om personen te vervoeren. C wordt geacht een economische activiteit uit te oefenen en voldoet hiermee aan de drie voorwaarden voor vaststelling van belastingplicht.

C kwalificeert als belastingplichtige voor de btw en dient over zijn verrichte diensten btw te berekenen. Mocht zijn omzet onder de omzeldrempel voor de mkb-regeling blijven, kan hij zich aanmelden voor de regeling waardoor hij geen btw over zijn verrichte diensten hoeft te berekenen maar ook geen aftrek van voorbelasting heeft.

5.4.3 Casus 3: Verschillende potentiële uitwerkingen

De uitwerking van deze casus in de traditionele economie gaat, net als casus 1, niet gepaard met ingewikkelde btw-complicaties. De btw-uitwerking van de casus ziet er als volgt uit:

- 1) De chauffeur C wordt, vanwege een gebrek aan duurzaamheid, niet belastingplichtig geacht of is belastingplichtig en maakt gebruik van de mkb-regeling. De chauffeur verricht de personenvervoerdienst rechtstreeks aan de gast maar buiten reikwijdte van de btw.



Figuur 12

- 2) De chauffeur C is belastingplichtig. De chauffeur verricht de personenvervoerdienst rechtstreeks aan de gast en berekent btw over de vergoeding.



Figuur 13

5.5 Casus 4

5.5.1 Casus 4: deeleconomie in de personenvervoersector

D bezit een auto voor privédoeleinden maar wil in de toekomst zijn eigen auto en zijn avonduren gebruiken om personen te vervoeren en om een zakcentje bij te verdienen. Om bij een reguliere taxaatschappij te werken heeft hij te weinig tijd. D meldt zich aan bij Uber als zelfstandig chauffeur aangezien hij via Uber zijn eigen werktijden kan bepalen. D verricht zijn diensten van personenvervoer met name op vrijdagen en zaterdagen voor enkele weken in het jaar. D houdt zijn gereden ritten bij via zijn boordcomputer maar voert verder geen administratie.

Uber is een deelplatform in de personenvervoersector. Klanten melden zich aan via de Uber-applicatie, accepteren de Gebruikersvoorwaarden²⁷⁷ en Community Richtlijnen en kunnen, na aanmelding, het

²⁷⁷ Zie <https://www.uber.com/legal/nl/document/?name=general-terms-of-use&country=netherlands&lang=nl>. Geraadpleegd op 31 mei 2022.

adres van hun bestemming ingeven in de Uber-applicatie. Vervolgens bepaalt Uber de snelste route, de prijs van de rit en koppelt Uber de klant aan een beschikbare chauffeur. Voor wat betreft de rit, gaan klanten rechtstreeks een overeenkomst aan met de chauffeur en vervult Uber de rol van agent in de overeenkomst.²⁷⁸ Uber verricht IT-diensten aan de chauffeur voor het gebruik van het platform.²⁷⁹ Klanten gaan een contractuele relatie aan met Uber door de Gebruikersvoorwaarden te accepteren.²⁸⁰ Wegens deze contractuele relatie is Uber gerechtigd om betalingen te innen en annuleringskosten in rekening te brengen aan de passagier.

Via Uber kunnen particulieren zich aanmelden om als chauffeur via het platform te gaan rijden. Chauffeurs die in het bezit zijn van een taxivergunning en een chauffeurskaart kunnen zich aanmelden binnen één tot drie dagen zonder hoge kosten. Chauffeurs die een taxivergunning en een chauffeurskaart aan moeten vragen, moeten rekening houden met een aanmeldproces van twaalf tot veertien weken en kosten die kunnen oplopen tot ongeveer €2.800.²⁸¹ Daarnaast geeft Uber ook de mogelijkheid om als niet-zelfstandige chauffeur met arbeidsovereenkomst aan te melden bij een aangesloten Uber partner.²⁸² Chauffeurs kunnen zich met hun eigen auto aanmelden om te rijden maar hebben ook de mogelijkheid om, tegen scherpe prijzen, via een partner van Uber een auto te leasen, huren of kopen.²⁸³ Bij aanmelding moeten chauffeurs de Community Richtlijnen²⁸⁴ van Uber accepteren en akkoord gaan met de Gebruikersvoorwaarden en de Algemene Voorwaarden die Uber stelt. In de Gebruikersvoorwaarden neemt Uber het standpunt in dat alle aangesloten chauffeurs onafhankelijke externe contractanten, geregistreerde bedrijven of andere juridische entiteiten zijn.²⁸⁵ De Algemene voorwaarden voor chauffeurs zijn niet publiekelijk bekend maar worden met chauffeurs afgestemd. Zonder acceptatie van de Algemene voorwaarden en Community Richtlijnen kan geen gebruik worden gemaakt van de Uber-applicatie.²⁸⁶ Door schending van de Community Richtlijnen kan Uber een chauffeur of passagier uitsluiten van het gebruik van de Uber applicatie.²⁸⁷ De Community Richtlijnen beschrijven regels omtrent veiligheid, respect en contact. In de Richtlijnen staat bijvoorbeeld dat de wetten gevolgd dienen te worden, wat de gedragsregels zijn voor communicatie met passagiers en hoe de beoordeling van chauffeurs en passagiers tot stand komt. Op basis van het aantal annuleringen en de hoogte van de beoordeling kan aan chauffeurs toegang tot de Uber-applicatie worden ontzegd.²⁸⁸ Uber hanteert strenge voertuigvereisten voor de chauffeurs²⁸⁹ en voert een controle uit op de kwaliteit van de voertuigen, de bestuurders en hun gedrag.²⁹⁰ Uber bepaalt de

²⁷⁸ Zie <https://www.uber.com/legal/nl/document/?name=general-terms-of-use&country=netherlands&lang=nl>, onder 3.1. Geraadpleegd op 31 mei 2022.

²⁷⁹ Rechtbank Amsterdam, 13 september 2021, nr. 8937120, NTFR 2021/3598 met annotatie van mr. D. Westerman, r.o. 11.

²⁸⁰ Zie <https://www.uber.com/legal/nl/document/?name=general-terms-of-use&country=netherlands&lang=nl>, onder 1.1. Geraadpleegd op 31 mei 2022.

²⁸¹ Zie <https://www.uber.com/nl/nl/drive/requirements/#new-to-driving-as-a-chauffeur>. Geraadpleegd op 31 mei 2022.

²⁸² Zie <https://www.uber.com/nl/nl/drive/requirements/#new-to-driving-as-a-chauffeur>. Geraadpleegd op 31 mei 2022.

²⁸³ Zie <https://www.uber.com/nl/nl/drive/vehicle-solutions/leasing/>. Geraadpleegd op 25 mei 2022.

²⁸⁴ Zie <https://www.uber.com/legal/nl/document/?country=netherlands&lang=nl&name=general-community-guidelines>. Geraadpleegd op 31 mei 2022.

²⁸⁵ Zie <https://www.uber.com/legal/nl/document/?name=general-terms-of-use&country=netherlands&lang=nl>, onder 3.1. Geraadpleegd 10 juni 2022.

²⁸⁶ Rechtbank Amsterdam, 13 september 2021, nr. 8937120, NTFR 2021/3598 met annotatie van mr. D. Westerman, r.o. 1.10.

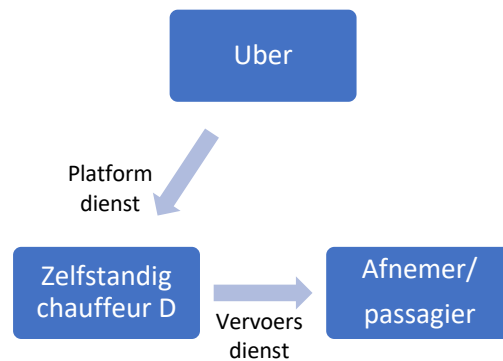
²⁸⁷ Rechtbank Amsterdam, 13 september 2021, nr. 8937120, NTFR 2021/3598 met annotatie van mr. D. Westerman, r.o. 1.9.

²⁸⁸ Zie <https://www.uber.com/legal/nl/document/?country=netherlands&lang=nl&name=general-community-guidelines>, onder 'Beoordelingen'. Geraadpleegd op 31 mei 2022.

²⁸⁹ Zie <https://www.uber.com/nl/nl/drive/requirements/vehicle-requirements/>. Geraadpleegd op 4 juni 2022.

²⁹⁰ HvJ 20 december 2017, C-434/15 (*Asociación Profesional Elite Taxi*), r.o. 39.

ritprijs die chauffeurs ontvangen op basis van de geschatte rijtijd, afstand en de vraag.²⁹¹ Chauffeurs kunnen een andere route rijden dan door de Uber-applicatie is aangegeven maar ontvangen dezelfde vergoeding. Passagiers betalen voor de personenvervoerdienst aan Uber maar hoeven verder niets te betalen aan Uber voor gebruik van de applicatie.²⁹² Uber stort de betalingen van de passagiers eenmaal per week op de rekening van de chauffeur en houdt een vergoeding voor gebruik van de diensten van Uber in. Zelfstandige chauffeurs worden automatisch en kosteloos door Uber verzekerd tegen hoge schadekosten en tegen omzetverlies tijdens ritten.²⁹³ Chauffeurs die tijdens een bepaald aantal weken een bepaald aantal ritten hebben voltooid, worden ook buiten ritten om verzekerd.



Figuur 14

5.5.2 Casus 4: btw-behandeling

In deze casus zijn twee verschillende (rechts)personen die diensten verrichten, namelijk Uber en chauffeur D. In de casus kunnen twee diensten worden onderscheiden; een dienst van Uber aan de chauffeur en een dienst van de chauffeur aan de passagier. Voor beide dienstverrichters wordt behandeld of ze belastingplichtig zijn en of de mkb-regeling toepasbaar is. Verder wordt voor Uber beoordeeld of het platform inmenkt in de prestatie en daardoor de prestatie zelf verricht of kwalificeert als tussenpersoon en, zo ja, of de commissairisfictie of de fictie voor elektronische diensten via interfaces van toepassing is.

5.5.2.1 Aanbieder verricht zijn dienst aan de afnemer via het platform

De belastingplicht van D wordt beoordeeld aan de hand van de beschikbare feiten. D kwalificeert als eenieder vanwege het feit dat hij een natuurlijk persoon is. Om de zelfstandigheid van D vast te stellen dienen de feitelijke omstandigheden te worden beoordeeld op een juridische band waaruit een ondergeschikte rol van D blijkt. Ten behoeve van de beoordeling van ondergeschiktheid worden de feitelijke omstandigheden uit de casus getoetst aan de vier overwegingen zoals omschreven in paragraaf 4.2.2.

Chauffeur D heeft geen organisatorische vrijheid om personeel in te zetten aangezien de taxivergunning persoonlijk en niet-overdraagbaar is. Daarnaast heeft hij wel de organisatorische vrijheid om technische middelen in te zetten vanwege het feit dat hij zelf de auto en bijbehorende technische middelen dient te regelen. D bepaalt niet de voorwaarden van zijn dienstverlening aangezien hij is gebonden aan de algemene voorwaarden en de Community Richtlijnen van Uber. De vergoeding voor de diensten van de chauffeur wordt geïnd door Uber. Alvorens Uber de vergoeding op de rekening van de chauffeur stort, haalt Uber haar eigen vergoeding van het bedrag af. De prijs

²⁹¹ Zie <https://www.uber.com/nl/nl/drive/basics/tracking-your-earnings/>. Geraadpleegd op 31 mei 2022.

²⁹² Zie <https://www.uber.com/legal/nl/document/?name=general-terms-of-use&country=netherlands&lang=nl>, onder 7.1.1. Geraadpleegd op 31 mei 2022.

²⁹³ Zie <https://www.uber.com/nl/nl/drive/insurance/>. Geraadpleegd op 31 mei 2022.

van de personenvervoersdienst wordt bepaald door Uber waardoor het inkomen van de chauffeur enkel afhankelijk is van het aantal ritten dat hij rijdt en de autokosten die hij maakt ten behoeve van de ritten. Desondanks draagt de chauffeur zelf het economische risico van zijn werkzaamheden. D voldoet aan twee van de vier voorwaarden waardoor niet duidelijk is of hij met betrekking tot zijn werkzaamheden ondergeschikt is aan Uber. In deze casus is het toetsen van de ondergeschiktheid van de aanbieder een knelpunt voor de btw-behandeling binnen de deeleconomie.

Op basis van de algemene voorwaarden en de site van Uber lijken chauffeurs op het Uber-platform zelfstandig, en niet op basis van enige ondergeschiktheid, te opereren.

Ten behoeve van het verrichten van de vervoersdiensten heeft D rechtstreeks een overeenkomst met de passagier vervult en Uber naar eigen zeggen enkel de rol van een agent in de transactie. Met andere woorden handelt D contractueel in eigen naam. Feitelijk, vanuit het perspectief van de chauffeur, meldt hij zich aan op de Uber-applicatie en krijgt hij een rit door Uber aangeboden die hij enkele keren kan weigeren. Chauffeur D voert de rit vervolgens uit onder de door Uber gestelde voorwaarden. Vanuit de passagier gezien, boekt de passagier de vervoersdienst echter niet bij een specifieke zelfstandige chauffeur maar boekt de passagier een vervoersdienst via de Uber-applicatie ongeacht welke chauffeur deze dienst verricht. Uber wijst vervolgens een chauffeur aan die de gevraagde vervoersdienst kan vervullen. Feitelijk speelt Uber een grote rol in de totstandkoming van de overeenkomst tussen chauffeur en passagier en bepaalt Uber tussen welke chauffeur en welke passagier de overeenkomst tot stand komt. Het is mogelijk dat passagiers veronderstellen dat zij een overeenkomst aangaan met Uber in plaats van rechtstreeks met de chauffeur. Voor het bepalen van de zelfstandigheid is echter enkel van belang of chauffeur D zelf wordt geacht in eigen naam te handelen. Aangezien uit de gebruikersvoorwaarden van Uber blijkt dat de overeenkomst rechtstreeks tussen de chauffeur en passagier wordt gesloten en de chauffeur hierdoor weet dat hij de overeenkomst rechtstreeks in eigen naam met de passagier aangaat, wordt D geacht in eigen naam te handelen. Vanwege het feit dat het inkomen van D afhangt van het aantal ritten dat hij rijdt, hij zelf de kosten draagt om over een auto te beschikken die aan de vereisten van Uber voldoet en hij zelf de kosten draagt om de personenvervoersdienst uit te voeren, kan worden aangenomen dat D voor eigen rekening handelt. Verder handelt D in eigen belang en is hij aansprakelijk voor de vervoersdienst door de passagier wat wil zeggen dat de chauffeur voor eigen verantwoordelijkheid handelt. Ten slotte draagt D niet volledig het economisch risico van zijn diensten aangezien Uber de ritprijs bepaalt en Uber de inkomsten van de chauffeur verzekert door middel van de verzekering tegen schadekosten en omzetverlies. Het toetsen van de zelfstandigheid van de chauffeur vormt een knelpunt in de btw-behandeling van de deeleconomie.

In een arbeidsrechtelijk arrest van de FNV tegen Uber besliste Rechtbank Amsterdam dat Uber gezag uitoefent en dat geen sprake is van ondernemersvrijheid voor de chauffeurs.²⁹⁴ De Rechtbank besliste dat het door Uber opgetuigde systeem met de chauffeurs feitelijk alle kenmerken van een arbeidsovereenkomst bevat. De Rechtbank besliste dat wezen boven schijn gaat en de overeenkomsten tussen Uber en de chauffeurs als arbeidsovereenkomsten moeten worden gekwalificeerd.²⁹⁵ Hoewel arbeidsrechtelijke rechtsoverwegingen niet rechtstreeks doorwerken voor de btw, worden personen in loondienst geacht onzelfstandig te zijn en worden zij aangemerkt als niet-belastingplichtige voor btw-doeleinden.²⁹⁶ Uber is in hoger beroep gegaan tegen de uitspraak van Rechtbank Amsterdam. Uber is niet gehouden het vonnis na te leven tot aan de uitspraak van het

²⁹⁴ Rechtbank Amsterdam 13 september 2021, nr. 8937120, NTFR 2021/3598 met annotatie van mr. D. Westerman, r.o. 30.

²⁹⁵ Rechtbank Amsterdam 13 september 2021, nr. 8937120, NTFR 2021/3598 met annotatie van mr. D. Westerman, r.o. 34 en 35.

²⁹⁶ HvJ 18 oktober 2007, C-355/06 (Van der Steen), r.o. 26.

hoger beroep.²⁹⁷ Dit wil zeggen dat de Uber-chauffeurs tot aan de uitspraak van het hoger beroep geen arbeidsovereenkomst krijgen en als zelfstandigen werkzaam blijven.²⁹⁸ In dit onderzoek wordt om voorgaande reden aangenomen dat de chauffeurs van Uber op het moment in de praktijk niet ondergeschikt zijn aan Uber en als zelfstandig kwalificeren in weerwil van de uitspraak van Rechtbank Amsterdam.

Vervolgens wordt beoordeeld of D een economische activiteit verricht met de personenvervoersdienst. Chauffeur D neemt deel aan het economisch verkeer met het uitoefenen van zijn activiteit, hij treedt namelijk toe tot de markt van personenvervoer waarop andere taxaatschappijen actief zijn. Hij verricht zijn activiteiten niet op incidentele basis vanwege het feit dat hij zich wekelijks op vrijdagen en zaterdagen voor enkele weken in het jaar aanmeldt op de Uber-applicatie. Hoewel duurzaamheid in deze casus aanwezig kan worden geacht, blijft de grens tussen incidenteel en duurzaam presteren vaag welke een knelpunt vormen voor het bepalen van de belastingplicht. Daarnaast verricht D zijn activiteiten onder bezwarende titel omdat hij, weliswaar indirect via Uber, een vergoeding rechtstreeks als tegenprestatie voor zijn verrichte dienst ontvangt. Het feit dat hij wekelijks zijn ritten krijgt uitbetaald, doet niet af aan de bezwarende titel. Hij exploiteert geen lichamelijke zaak aangezien hij zelf de lichamelijke zaak gebruikt om de personenvervoersdiensten te verrichten. Op basis van voorgaande wordt D geacht een economische activiteit te verrichten.

Chauffeur D is eenieder die zelfstandig een economische activiteit verricht en kwalificeert om die reden als belastingplichtige voor de btw. Hij dient btw te berekenen over zijn verrichte diensten van personenvervoer. In het geval zijn inkomen onder de drempel van €20.000 blijft, kan hij zich aanmelden voor de mkb-regeling waardoor hij zijn diensten zonder btw kan verrichten maar geen aftrek van voorbelasting heeft.

5.5.2.2 Uber/platform verricht een dienst aan de aanbieder en de afnemer

Uber is een rechtspersoon en voldoet aan de kwalificatie van eenieder en, zoals besproken in paragraaf 4.2.2, aan de zelfstandigheid. Uber verricht, naar eigen zeggen in een arbeidsrechtelijke zaak, een IT-dienst aan chauffeurs die tegen betaling toegang verkrijgen tot de Uber-applicatie.²⁹⁹ Uber neemt met de verrichte diensten deel aan het economisch verkeer aangezien Uber in concurrentie treedt met andere aanbieders van vergelijkbare applicaties en systemen. Uber opereert dagelijks in Amsterdam, Eindhoven, Den Haag, Rotterdam en Utrecht en verricht om deze reden diensten op duurzame basis. Uber ontvangt de vergoeding rechtstreeks, weliswaar indirect via de passagier van de onderliggende dienst, als tegenprestatie voor het verrichten van de IT-diensten aan chauffeurs en verricht die diensten onder bezwarende titel. Uber is eenieder die zelfstandig een economische activiteit verricht en kwalificeert als belastingplichtige voor de btw.

Uber acteert volgens de Gebruikersvoorwaarden als agent tussen de chauffeur en passagier maar verricht enkel IT-diensten aan de chauffeur. Uber faciliteert meer dan enkel de betaling van de passagier en de toegang tot de Uber-applicatie. Uber controleert de prijszetting, handelt klachten van passagiers af en controleert chauffeurs en diens voertuigen. Vanwege de tussenkomende handelingen van Uber wordt gesteld dat de onderliggende taxidienst van de chauffeur wordt verricht door tussenkomst van Uber. Voor wat betreft het handelen in eigen naam en voor eigen rekening door het platform, kan het volgende worden aangenomen. Uber handelt voor eigen rekening vanwege het feit dat Uber zelf de prijs bepaalt van de rit en de commissie van Uber afhankelijk is van de ritprijs. Daarnaast int Uber de vergoedingen en betaalt deze eenmaal per week uit aan de chauffeurs. Voor

²⁹⁷ Gerechtshof Amsterdam 19 juli 2022, nr. 200.300.335/01, ECLI:NLGHAMS:2022:2080, r.o. 2.9.

²⁹⁸ Gerechtshof Amsterdam 19 juli 2022, nr. 200.300.335/01, ECLI:NLGHAMS:2022:2080, r.o. 2.7.

²⁹⁹ Rechtbank Amsterdam 13 september 2021, nr. 8937120, NTFR 2021/3598 met annotatie van mr. D. Westerman, r.o. 11.

wat betreft het handelen in eigen naam kan, aan de ene kant, worden gesteld dat Uber in naam van de chauffeur handelt aangezien dat contractueel is ingeregeld. Aan de andere kant bestaat de kans dat Uber in eigen naam handelt voor wat betreft de onderliggende personenvervoersdienst aangezien Uber feitelijk de aanvraag van de passagier accepteert en hier vervolgens de dichtstbijzijnde beschikbare chauffeur aan koppelt. De passagier kan niet kiezen welke chauffeur aan zijn rit wordt gekoppeld. Daarnaast moet de chauffeur akkoord gaan met de algemene voorwaarden van Uber en de Community Richtlijnen alvorens hij de dienst kan uitoefenen. De onderliggende vervoersdienst wordt echter door de chauffeur verricht en die kan kiezen, binnen de door Uber gestelde normen, op welke wijze de dienst wordt verricht. De feitelijke situatie met betrekking tot het handelen in eigen naam door het platform is niet eenduidig en vormt een knelpunt in de btw-behandeling. Omdat de feitelijke situatie niet eenduidig is, wordt in dit onderzoek aangesloten bij de contractuele werkelijkheid dat Uber in naam van de chauffeur handelt. Om deze reden wordt in dit onderzoek aangenomen dat Uber voor eigen rekening maar in naam van de chauffeur handelt als gevolg waarvan Uber enkel als agent optreedt. Ingevolge een dergelijke btw-behandeling zou Uber enkel btw dienen te berekenen over de verrichte IT-diensten aan de chauffeur.

Uber wordt, naar mening van het Btw-comité³⁰⁰, geacht de onderliggende dienst te verrichten indien is voldaan aan de voorwaarden als benoemd in paragraaf 5.3.2.2. Uber bepaalt de prijs, voert controle uit over de chauffeur en zijn voertuig en bepaalt de voorwaarden waaronder de dienst wordt uitgevoerd. Daarnaast ziet de modale consument Uber als dienstverrichter vanwege het feit Uber de route, de chauffeur en de prijs bepaalt en de betaling door Uber wordt afgeschreven. Daarnaast zal, door gebruik van de Uber-applicatie, de dienst niet onder dezelfde omstandigheden en voorwaarden kunnen plaatsvinden zonder tussenkomst van het platform. Naar de mening van het Btw-comité zal Uber worden geacht de onderliggende dienst te verrichten. Documenten van het Btw-comité zijn echter niet bindend.

De commissionairsfictie is niet van toepassing aangezien Uber in dit onderzoek wordt geacht niet in eigen naam te handelen. Ook de fictie voor elektronische diensten via interfaces is niet van toepassing aangezien de onderliggende personenvervoersdienst niet als langs elektronische weg verrichte dienst kwalificeert.³⁰¹ Naar mening van het Btw-comité wordt Uber geacht de onderliggende dienst te verrichten, maar ingevolge het in dit onderzoek getoetste bedrijfsmodel van Uber aan de huidige wet- en regelgeving, lijkt Uber enkel een IT-dienst te verrichten aan de chauffeur en wordt de onderliggende vervoersdienst rechtstreeks door de chauffeur aan de passagier verricht.

5.5.3 Casus 4: Verschillende potentiële uitwerkingen

Als gevolg van het eerste knelpunt in casus 4 is het twijfelachtig of de juridische band tussen chauffeur D en Uber een ondergeschikte rol laat blijken. In het arbeidsrecht is beslist dat sprake dient te zijn van ondergeschiktheid maar Uber is nog niet gehouden deze uitspraak van Rechtbank Amsterdam op te volgen waardoor Uber de chauffeurs nog als zelfstandigen behandelt zonder dat sprake is van ondergeschiktheid. In het geval dat Uber de uitspraak van Rechtbank Amsterdam op zou volgen en de chauffeur als onzelfstandige in ondergeschikte rol aan zou merken, dan wordt voor de btw ook uitgegaan van een werkgeversrol voor Uber. Dit betekent dat Uber de onderliggende personenvervoersdienst zou verrichten, over de gehele vergoeding btw zou moeten berekenen en de dienst tussen Uber en chauffeur D buiten de reikwijdte van de btw zou vallen.

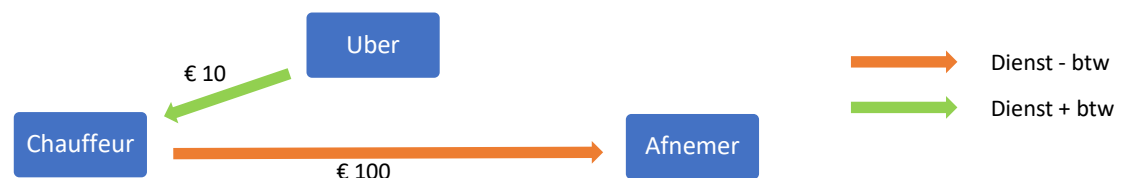
³⁰⁰ Het Btw-comité bestaat uit vertegenwoordigers van de lidstaten en de Europese Commissie en treedt op als adviserend orgaan richting de Europese Commissie. Een document van het Btw-comité is niet bindend. Desalniettemin geeft een document van het btw-comité de mening weer van de lidstaten en de Europese Commissie.

³⁰¹ Art. 7, lid 3, onder u Uitvoeringsverordening Btw-richtlijn.

Het tweede knelpunt is een gevolg van de tussenkomst door Uber. In dit onderzoek wordt aangenomen dat de onderliggende personenvervoerdienst wordt verricht door tussenkomst van Uber waarbij Uber voor eigen rekening maar in naam van de chauffeur handelt. Uber bemoeit zich dermate met de onderliggende prestatie dat het deelplatform mogelijk in eigen naam zou kunnen handelen. In het geval Uber in eigen naam zou handelen, wordt het deelplatform geacht zelf de prestatie af te nemen en te verrichten waardoor Uber btw zou moeten berekenen over de gehele vergoeding van de onderliggende dienst.

Als gevolg van de knelpunten zijn, onder de huidige wet- en regelgeving, meerdere btw-uitwerkingen mogelijk. De verschillende btw-uitwerkingen zijn als volgt samen te vatten (de gebruikte prijzen zijn ter illustratie):

- 1) Dit is de in dit onderzoek aangenomen situatie waarbij Uber als agent optreedt. De chauffeur wordt in dit geval, vanwege een gebrek aan duurzaamheid, niet belastingplichtig geacht of is een belastingplichtige die gebruik maakt van de mkb-regeling. Uber verricht een IT-dienst binnen reikwijdte van de btw aan de chauffeur. De chauffeur verricht de dienst van personenvervoer rechtstreeks aan de passagier maar buiten reikwijdte van de btw.



Figuur 15

- 2) Dit is de in dit onderzoek aangenomen situatie waarbij Uber als agent optreedt. De chauffeur is belastingplichtig zonder gebruik van de mkb-regeling. Uber verricht een IT-dienst binnen reikwijdte van de btw aan de chauffeur. De chauffeur verricht de dienst van personenvervoer rechtstreeks inclusief btw aan de passagier.



Figuur 16

- 3) De chauffeur wordt, vanwege een gebrek aan duurzaamheid, niet belastingplichtig geacht of is een belastingplichtige die gebruik maakt van de mkb-regeling. Uber handelt als tussenpersoon in eigen naam en voor eigen rekening. Als gevolg wordt Uber geacht de onderliggende personenvervoersdienst af te nemen en vervolgens te verrichten aan de passagier. De dienst van de chauffeur aan Uber valt buiten reikwijdte van de btw.



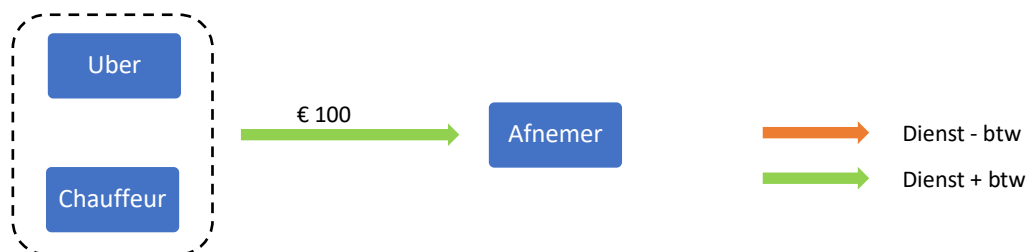
Figuur 17

- 4) De chauffeur is belastingplichtig zonder gebruik van de mkb-regeling. Uber handelt als tussenpersoon in eigen naam en voor eigen rekening. Als gevolg wordt Uber geacht de onderliggende personenvervoersdienst af te nemen en vervolgens te verrichten aan de passagier.



Figuur 18

- 5) De chauffeur heeft een juridische band van ondergeschiktheid tegenover Uber. Als gevolg wordt de onderliggende personenvervoerdienst verricht door Uber en vallen alle diensten tussen Uber en de chauffeur, in de verhouding werkgever-werknemer, buiten de reikwijdte van de btw.



Figuur 19

5.6 Toetsing knelpunten van de traditionele economie aan het toetsingskader

5.6.1 Knelpunt inzake vaststelling belastingplicht van de aanbieder

Een knelpunt in de traditionele economie is de beoordeling van de duurzaamheid van de prestaties voor vaststelling van de belastingplicht. De grens tussen incidenteel en duurzaam presteren is, zoals benoemd in paragraaf 4.2.3.2, lastig te beoordelen waardoor de vaststelling van duurzaamheid een open norm lijkt te zijn. Als gevolg van de vage grens tussen incidenteel en duurzaam presteren, is het voor aanbieders onduidelijk of zij zich als belastingplichtige dienen te registreren bij de Belastingdienst. Hierdoor kan het geval zich voordoen dat een aanbieder voldoet aan de voorwaarden voor vaststelling van de belastingplicht, maar niet registreert als gevolg van de vage grens van duurzaamheid. Indien een dergelijke aanbieder niet registreert, blijven zijn diensten buiten de reikwijdte van de btw. Dit probleem doet zich niet per se voor in een specifieke bedrijfssector in de traditionele economie maar kan worden gezien als een algemeen probleem waardoor voor dit probleem in het kader van dit onderzoek geen schending van het toetsingskader wordt aangenomen.

5.6.2 Knelpunt inzake mkb-regeling

Een ander voorkomend knelpunt van de traditionele economie heeft met de mkb-regeling van doen. Het gebruik van de mkb-regeling laat ondernemers, met een omzet van minder dan €20.000 en die zich bewust aanmelden voor de regeling, diensten verrichten zonder btw over de vergoeding te berekenen. De belastingplichtigen die presteren onder de mkb-regeling hebben daarnaast geen recht op aftrek van voorbelasting. Het feit dat belastingplichtigen buiten reikwijdte van de btw kunnen presteren, doet af aan het rechtskarakter van de btw; het verbruik belasten. Het feit dat belastingplichtigen op basis van een subjectieve eis buiten de reikwijdte van de btw worden gesteld, doet af aan de algemeenheid van de btw aangezien ingevolge de algemeenheid niet met persoonlijke omstandigheden rekening wordt gehouden. Verder doet de mkb-regeling af aan de juridische neutraliteit vanwege het feit dat vergelijkbare gevallen verschillend worden behandeld voor btw-doeleinden.

Aan de andere kant rechtvaardigt het doelmatigheidsbeginsel het gebruik van de mkb-regeling. Ingevolge het doelmatigheidsbeginsel dient een ondernemer zo min mogelijk administratieve en belastingrechtelijke last te ondervinden als gevolg van de btw-heffing. Hierbij moet tevens rekening worden gehouden met het feit dat kleinschalige belastingplichtigen relatief meer lasten ondervinden als gevolg van de btw-heffing. Het doelmatigheidsbeginsel staat toe dat de andere beginselen en uitgangspunten van de btw minder zwaar meewegen om aan de praktische behoeften van kleinschalige belastingplichtigen tegemoet te komen. Dit betekent dat het doelmatigheidsbeginsel de schending van het rechtskarakter, de algemeenheid en de juridische neutraliteit rechtvaardigt.

Verder kan de mkb-regeling het knelpunt omtrent duurzaamheid van kleinschalige aanbieders omzeilen aangezien de duurzaamheid niet meer van belang is bij kleinschalige aanbieders onder toepassing van de mkb-regeling. Om in Nederland echter onder toepassing van de mkb-regeling te kunnen vallen dient als belastingplichtige te worden geregistreerd alvorens voor de mkb-regeling kan worden aangemeld. Dit wil zeggen dat een aanbieder aan de voorwaarden voor belastingplicht, waaronder duurzaamheid, moet voldoen om zich aan te melden voor de mkb-regeling. Het feit dat de mkb-regeling alleen van toepassing kan zijn op belastingplichtigen is naar mijn mening een omslachtige constructie die het knelpunt inzake duurzaamheid in stand laat. Hiernaast kan een aanbieder die zich bijvoorbeeld te laat als belastingplichtige heeft geregistreerd of door de Belastingdienst met terugwerkende kracht als belastingplichtige wordt geregistreerd, de mkb-regeling niet toepassen op de voorgaande periode. De mkb-regeling dient in Nederland namelijk vier weken voor het betreffende tijdvak te worden aangevraagd. In de periode voorafgaand aan de toepassing van de mkb-regeling dient de aanbieder in dat geval effectief btw te betalen.³⁰²

5.6.3 Beoordeling traditionele economie aan de hand van het toetsingskader

De beoordeling van het model van de traditionele economie is als volgt in het toetsingskader te bezien:

ELEMENT VAN HET TOETSINGSKADER	BEOORDELING
Rechtskarakter van de btw	✓
Algemeenheid van de heffing	✓
Neutraliteit:	
Economisch	✓
Juridisch	✓
Extern	✓

³⁰² Merx et al 2021, p. 70.

Doeltreffendheidsbeginsel



Doelmatigheidsbeginsel



Tabel 2

De uitwerking van de knelpunten laat zien dat in de traditionele economie geen beginselen worden geschonden. De schending van het rechtskarakter, de algemeenheid en de juridische neutraliteit wordt namelijk door toepassing van het doelmatigheidsbeginsel gerechtvaardigd.

5.7 Toetsing knelpunten van de deeleconomie aan het toetsingskader

5.7.1 Informatie-asymmetrie

Naast de knelpunten die voortkomen uit toepassing van de btw-voorschriften op de bedrijfsmodellen van deelplatforms, is een ander knelpunt af te leiden uit het concept van de deeleconomie. Sinds de invoering van art. 242bis Btw-richtlijn, dienen deelplatforms die aan de voorwaarden voldoen gegevens bij te houden over dienstverrichtingen die via het platform worden verricht. De taak is vervolgens aan de Belastingdienst om de verstrekte gegevens te controleren en door middel van die gegevens een correcte btw-uitvoering te handhaven. Toch beschikken de belastingdiensten over onvoldoende informatie en vindt volgens de Europese Commissie nog btw-fraude, -ontwijking en -ontduiking plaats.³⁰³ Vanwege de informatie-asymmetrie aan de kant van de Belastingdienst, kan de belastingwetgeving niet goed worden nageleefd.³⁰⁴ Vooral met de informatievoorziening in het kader van de door aanbieders via het platform verrichte diensten ondervinden belastingdiensten moeilijkheden.³⁰⁵

5.7.2 Knelpunt inzake vaststelling belastingplicht van de aanbieder

Net als in paragraaf 5.6.1 is genoemd, is de beoordeling van de duurzaamheid van de prestaties voor vaststelling van de belastingplicht een knelpunt. Als gevolg van de vage grens tussen incidenteel en duurzaam presteren, is het voor aanbieders op deelplatforms onduidelijk of zij zich als belastingplichtige dienen te registreren bij de Belastingdienst. Belastingplichtigen dienen zich bij de Belastingdienst te registreren voor btw-doeleinden maar doen dit opzettelijk of vanuit onwetendheid niet.³⁰⁶ De Belastingdienst heeft daarbij onvoldoende gegevens om een correcte beoordeling van en controle op de naleving van belastingwetten uit te voeren. De relevante gegevens voor vaststelling van de duurzaamheid zijn, als gevolg van de complexe grensoverschrijdende constructies van de deelplatforms, namelijk niet beschikbaar voor de Belastingdienst.³⁰⁷ Hierdoor beschikken Belastingdiensten over te weinig gegevens om een correcte naleving van de btw-voorschriften te garanderen.³⁰⁸ Aanbieders die zijn gehouden zich te registreren als belastingplichtige worden, mede vanwege het tekort aan gegevens, door de Belastingdienst niet opgemerkt en blijven niet-geregistreerd diensten verrichten zonder heffing van btw. Het gevolg is dat dergelijke belastingplichtigen btw over hun diensten dienen te berekenen maar in plaats daarvan P2P-diensten verrichten die buiten de reikwijdte van de btw vallen. Het probleem omtrent het vaststellen van de duurzaamheid speelt ook in de traditionele economie maar wordt in de deeleconomie versterkt door het groeiende aantal kleinschalige aanbieders die met de duurzaamheidsproblematiek te maken krijgen.

³⁰³ Aanhef, onder 6, Richtlijn (EU) 2021/514.

³⁰⁴ Aanhef, onder 6, Richtlijn (EU) 2021/514.

³⁰⁵ Aanhef, onder 9, Richtlijn (EU) 2021/514

³⁰⁶ Van Norden 2015, p. 5.

³⁰⁷ Zie paragraaf 4.5.

³⁰⁸ Aanhef, onder 6, Richtlijn (EU) 2021/514.

Het feit dat het onder de huidige wet- en regelgeving mogelijk is voor deelaanbieders om P2P-diensten aan te bieden hoewel zij btw over hun diensten dienen te berekenen, doet af aan het rechtskarakter van de btw aangezien consumptief verbruik onbelast blijft. Daarnaast doet dit af aan de algemeenheid van de btw aangezien belastingplichtige deelaanbieders niet worden betrokken in de btw-heffing. Ook de economische en juridische neutraliteit worden geschonden. Ingevolge de economische neutraliteit dient btw evenredig aan de prijs te zijn hoewel in dit geval überhaupt geen btw over de prestatie wordt afgedragen. Ingevolge de juridische neutraliteit dient het btw-stelsel mededingingsneutraal te zijn maar waar een aanbieder in de deeleconomie zijn belastingplicht kan verschuilen achter het gebrek aan informatie van de Belastingdienst en geen btw over zijn dienst berekent, dient een vergelijkbare aanbieder in de traditionele economie zich wel te registreren en btw over zijn prestatie te berekenen. Dit zorgt voor concurrentievervalsingen en met name voor een concurrentienadeel voor aanbieders in de traditionele economie wat de juridische neutraliteit schendt.

5.7.3 Knelpunt inzake het mogelijk handelen in eigen naam door het deelplatform

De positie van de deelplatforms, in zowel casus 2 als 4, is net als de belastingplicht van de aanbieder niet eenduidig. De positie van het deelplatform als tussenpersoon wordt met name bepaald door de mate waarin het platform invloed kan uitoefenen op de onderliggende dienst. Ingevolge de contractuele werkelijkheid is de aanbieder een zelfstandige die de onderliggende dienst rechtstreeks aan de afnemer verricht waarbij het deelplatform enkel als agent of bemiddelaar optreedt. De feitelijke werkelijkheid in casus 4 lijkt aan te geven dat het deelplatform voor wat betreft de onderliggende dienst mogelijk in eigen naam zou kunnen handelen. Het gevolg van het in eigen naam handelen door het deelplatform is dat het deelplatform wordt geacht de dienst zelf af te nemen en zelf te verrichten waardoor het platform over de gehele dienst aan de afnemer btw dient te berekenen en te voldoen. Indien een deelplatform wordt geacht alle via het platform verrichte onderliggende diensten zelf te verrichten, wordt het platform verantwoordelijk voor de inning en voldoening van de btw over de gehele vergoeding van de onderliggende dienst. Dat het platform voor de voldoening verantwoordelijk wordt, kan het als een potentieel belastingrisico zien. De Belastingdienst zou namelijk over de gehele vergoeding kunnen naheffen bij het deelplatform waar het in de situatie van het niet handelen in eigen naam enkel zou kunnen naheffen over de btw op de bemiddelingsdienst. Daarnaast zal het platform elke afzonderlijke onderliggende dienst onder andere correct moeten factureren, analyseren in het licht van de wet- en regelgeving en verwerken in de btw-aangifte waar het deelplatform dit voorheen enkel voor eenzelfde bemiddelingsdienst diende te doen. Om voorgaande reden wordt aangenomen dat de administratieve lasten van het platform zullen stijgen indien het wordt geacht de onderliggende diensten te verrichten.

De deelplatforms lijken de voorwaarden en richtlijnen zo in te richten dat zij niet worden geacht in eigen naam te handelen. In de praktijk lijkt de contractuele werkelijkheid te worden gevolgd met het gevolg dat Airbnb niet in eigen naam handelt en de onderliggende dienst alsnog rechtstreeks door de aanbieder aan de afnemer wordt verricht. Door de voorwaarden en richtlijnen op een dergelijke manier in te richten lijken deelplatforms de verantwoordelijkheid voor de onderliggende dienst en de bijbehorende administratieve lasten te willen vermijden en af te willen schuiven naar de aanbieders. Ingevolge het doelmatigheidsbeginsel draagt een gelijke verdeling van de lasten van de wet- en regelgeving bij aan een eenvoudige toepassing van het btw-stelsel.³⁰⁹ Het afschuiven van lasten van wet- en regelgeving naar de kleinschalige aanbieder doet af aan het doelmatigheidsbeginsel.

Een ander gevolg van het volgen van de contractuele werkelijkheid is dat het knelpunt rondom de duurzaamheid van de aanbieders in de hand wordt gewerkt door de deelplatforms. Zoals in paragraaf 5.7.2 besproken, draagt het knelpunt omtrent de duurzaamheid van aanbieders bij aan concurrentievervalsingen. De concurrentievervalsing werkt uit als een concurrentievoordeel voor

³⁰⁹ Zie paragraaf 3.4.4.

deelaanbieders tegenover aanbieders in de traditionele economie. Deelplatforms profiteren mee van het concurrentievoordeel aangezien zij gebaat zijn bij een stijging in gebruik van het platform. De complicatie is dat een btw-behandeling die in strijd is met het rechtskarakter en de algemeenheid van de btw en met de economische en juridische neutraliteit in de hand wordt gewerkt.

5.7.4 Knelpunt inzake ondergeschiktheid van de aanbieder t.o.v. het deelplatform

Bij de uitwerking van het deelplatform Uber (paragraaf 5.5.3) bleek dat omtrent de ondergeschikte positie van de aanbieder geen eenduidig antwoord bestaat. Ook in arbeidsrechtelijke geschillen komt de positie van de aanbieder tegenover het deelplatform ter sprake.³¹⁰ In een dergelijk geschil in Nederland is beslist dat chauffeurs op het Uber platform slechts op papier overeen zijn gekomen dat de chauffeurs als zelfstandige werkzaam zijn. In deze zaak is wezen boven schijn gesteld en is beslist dat de chauffeurs kwalificeren als werknemers van Uber. Zoals benoemd in paragraaf 5.5.2.1, volgt Uber de uitspraak nog niet op en worden de chauffeurs nog als niet-ondergeschikt en zelfstandig aangemerkt. In het geval voor de btw wordt uitgegaan van een ondergeschikte positie van de aanbieder t.o.v. het deelplatform, wordt de onderliggende dienst geacht door het platform rechtstreeks aan de afnemer te zijn verricht. Het gevolg is dat het platform de administratieve lasten en verantwoordelijkheid voor de voldoening van de btw draagt. Indien geen sprake is van ondergeschiktheid van de aanbieder, dient de aanbieder de administratieve lasten en de verantwoordelijkheid voor voldoening van de btw te dragen. Vanwege het, expliciet in de voorwaarden genoemde, gebruik van zelfstandige aanbieders, lijken deelplatforms de ondergeschiktheid van aanbieders te willen vermijden. Daarbij lijken de platforms de lasten en risico's van het verrichten van alle onderliggende diensten, logischerwijs, te willen vermijden en af te schuiven naar de aanbieders. Een technologisch geavanceerd platform heeft de middelen om de ingewikkelde wet- en regelgeving te begrijpen en in lijn met die regelgeving te handelen in tegenstelling tot de kleinschalige aanbieders op die deelplatforms. Ingevolge het doelmatigheidsbeginsel dient de ondernemer zo min mogelijk administratieve en belastingrechtelijke last te ondervinden van de btw-heffing. Het doelmatigheidsbeginsel staat daarbij voor een gelijke verdeling van de lasten voor de belastingplichtigen. Het feit dat deelplatforms de lasten en risico's vermijden en afschuiven naar de kleinschalige aanbieders, doet naar mijn mening af aan het doelmatigheidsbeginsel.

5.7.5 Knelpunt inzake toenemend gebruik van de mkb-regeling door aanbieders

Een knelpunt is de groei van de deelplatforms in combinatie met het gebruik van de mkb-regeling. Vanwege de groei van de deelplatforms in marktaandeel, is het aannemelijk dat het aantal aanbieders op dergelijke platforms meestijgt. Gezien het feit dat de mkb-regeling in het gros van de gevallen van toepassing is op de aanbieders binnen de deeleconomie, neemt het gebruik van de mkb-regeling toe.³¹¹ Belastingplichtigen die onder de mkb-regeling presteren, verrichten in wezen P2P-diensten en bieden hun diensten zonder btw aan. Zoals benoemd in paragraaf 4.4.2 en 5.6.2, verstoort de mkb-regeling de juridische neutraliteit en strookt de regeling niet met het rechtskarakter en de algemeenheid van de btw. Dit maakt dat de mkb-regeling, welke een uitzondering is op de hoofdregel, niet doeltreffend genoeg meer is. Wegens het grootschalige gebruik van de mkb-regeling als gevolg van de deelplatforms, weegt het doelmatigheidsbeginsel naar mijn mening niet meer op tegen de schending van de schending van het rechtskarakter, de algemeenheid en de juridische neutraliteit. Daarnaast wegen de administratieve lasten voor de Belastingdienst, als gevolg van het verwerken van het stijgende aantal aanvragen voor de mkb-regeling, niet meer op tegen de administratieve lastenverlichting voor de Belastingdienst waarvoor de mkb-regeling mede is bedoeld. De doelmatigheid van het btw-stelsel komt in het gedrang vanwege de onevenredige stijging van de administratieve lasten voor de Belastingdienst.

³¹⁰ Rechtbank Amsterdam 13 september 2021, nr. 8937120, NTFR 2021/3598 met annotatie van mr. D. Westerman.

³¹¹ Van Norden 2015, p. 4.

Verder kan de mkb-regeling het knelpunt omtrent duurzaamheid van kleinschalige aanbieders omzeilen aangezien de duurzaamheid niet meer van belang is bij kleinschalige aanbieders onder toepassing van de mkb-regeling. Zoals echter in paragraaf 5.6.2 is genoemd, dient als belastingplichtige te worden geregistreerd alvorens voor de mkb-regeling kan worden aangemeld. Dit brengt dat alsnog aan duurzaamheid dient te worden getoetst om de mkb-regeling toepassing te laten vinden. Daarnaast doet het feit dat de mkb-regeling niet met terugwerkende kracht kan worden aangevraagd af aan de doeltreffendheid van de mkb-regeling aangezien de werking van de regeling wordt belemmerd in gevallen waarbij met terugwerkende kracht belastingplicht wordt vastgesteld.

5.7.6 Beoordeling deeleconomie aan de hand van het toetsingskader

De beoordeling van het model van de deeleconomie is als volgt in het toetsingskader te bezien:

ELEMENT VAN HET TOETSINGSKADER	BEOORDELING
Rechtskarakter van de btw	✘
Algemeenheid van de heffing	✘
Neutraliteit:	
Economisch	✘
Juridisch	✘
Extern	✔
Doeltreffendheidsbeginsel	✔
Doelmatigheidsbeginsel	✘

Tabel 3

De uitwerking van de knelpunten heeft laten zien dat in gevallen wordt afgedaan aan het rechtskarakter en de algemeenheid van de btw. Daarnaast worden zowel de economische als juridische neutraliteit deels geschonden in het geval onterecht onbelaste P2P-diensten worden verricht. Verder is opgemerkt dat het doelmatigheidsbeginsel als gevolg van het veelvuldig gebruik van de mkb-regeling onder druk staat.

5.8 Tussenconclusie na vergelijking deeleconomie en traditionele economie

De knelpunten die uit de casussen 2 en 4 zijn af te leiden, blijken voor schendingen van beginselen te zorgen. Met name als gevolg van het gebrek aan gegevens bij belastingautoriteiten blijken aanbieders op deelplatforms zonder btw te kunnen presteren hoewel zij deze btw wel over de prestaties dienen te berekenen. Hiernaast lijken de platforms via de voorwaarden en beleidsrichtlijnen te sturen op het feit dat de onderliggende dienst op geen manier door het platform in eigen naam wordt verricht met als gevolg dat het platform wordt geacht de dienst af te nemen en te verrichten. Aanbevelingen voor de btw-behandeling in deeleconomieën liggen met name in het oplossen van het tekort aan informatie bij de belastingautoriteiten. Daarnaast kan een mogelijke oplossing liggen in het aanmerken van particulieren als belastingplichtigen of het gebruiken van het deelplatform als heffingsmiddel zodat P2P-diensten via deelplatforms in de btw-heffing worden betrokken en over de gehele vergoeding van de onderliggende dienst btw drukt. Bij het maken van aanbevelingen dient rekening te worden gehouden met het feit dat geen deelplatform in dezelfde mate invloed uitoefent op de onderliggende dienst.

5.9 Aanbevelingen voor de btw-heffing van deeleconomieën

Uit paragrafen 5.6 en 5.7 volgt dat de btw-behandeling van deeleconomieën niet strookt met het geschetste toetsingskader na vergelijking met de btw-behandeling van de traditionele economieën. Het rechtskarakter van de btw waarbij particulier verbruik indirect dient te worden belast bij de leverancier of dienstverrichter, wordt in gevallen geschonden. Daarbij dient ingevolge de algemeenheid iedere prestatie en iedere leverancier of dienstverrichter in de btw te worden betrokken wat niet het geval bleek. De btw-heffing dient vervolgens zo neutraal mogelijk te verlopen. Vanwege het feit dat de deeleconomie zorgt voor schending van deze elementen van het toetsingskader, kan naar aanbevelingen worden gezocht. Deze aanbevelingen dienen te zorgen voor een btw-behandeling van deeleconomieën die zoveel mogelijk in lijn is met de score van traditionele economieën op het toetsingskader. Op deze manier kunnen concurrentievervalsingen met de traditionele economieën worden teruggedrongen en kan worden gezocht naar een btw-behandeling die in lijn is met de afzonderlijke elementen van het toetsingskader.

5.9.1 Informatievoorziening van belastingautoriteiten

Aan de hand van de opgekomen knelpunten lijkt ten eerste invoering van DAC7 essentieel om de informatie-asymmetrie terug te dringen. Deelplatforms die onder de rapportageverplichting van DAC7 vallen, verrichten meer dan enkel een betalingsdienst, advertentiedienst of doorverwijdsdienst.³¹² Een rapporterende platformexploitant is een entiteit die een overeenkomst sluit met een verkoper om het platform aan die verkoper beschikbaar te stellen. Als voorwaarden voor rapportage dient het platform in een lidstaat te zijn gevestigd, te zijn opgericht naar wetgeving van een lidstaat, plaats van leiding in een lidstaat te hebben of een vaste inrichting in een lidstaat te hebben.³¹³ Ook platformexploitanten buiten de EU hebben een rapportageverplichting indien dat land een overeenkomst ter uitwisseling van gegevens heeft gesloten met de lidstaten van de EU.³¹⁴ Het platform moet vervolgens rapporteren over op het platform geregistreerde verkopers die een relevante activiteit tegen vergoeding verrichten tijdens de rapportageperiode van een jaar.³¹⁵ Relevante activiteiten zijn de verhuur van onroerend goed, verhuur van transportmiddelen, het verrichten van persoonlijke diensten van arbeid en de verkoop van goederen.³¹⁶ De accommodatiesector en personenvervoersector als geschetst in de casussen (paragraaf 5.2 t/m 5.5) vallen onder de benoemde relevante activiteiten en over de verkopers van die relevante activiteiten dient te worden gerapporteerd indien zij ingezetene van een lidstaat zijn of onroerend goed in een lidstaat verhuren.

DAC7 legt de verantwoordelijkheid van informatievergaring neer bij de digitale platforms. Het platform dient namelijk van natuurlijke personen naam, adres, Burgerservicenummer, geboortedatum en indien van toepassing ook het btw-identificatienummer te verstrekken.³¹⁷ Met betrekking tot de door de verkoper verrichte relevante activiteiten dient het platform gegevens te verzamelen en te rapporteren over de financiële rekening en diens houder, de totale tegenprestatie, het aantal relevante activiteiten en alle bedragen die door het platform zijn ingehouden. Voor de verhuur van onroerend goed dient het platform, naast alle informatie uit vorige volzin, ook het adres en kadastrale nummer van het onroerend goed te verstrekken alsmede het aantal dagen dat het onroerend goed is verhuurd tijdens de rapportageperiode. Het platform dient echter geen beschrijving van de verrichte onderliggende diensten te verstrekken waardoor aan de hand van de beschikbare gegevens geen zinvolle beoordeling van de juiste btw-behandeling kan worden gemaakt door de belastingautoriteiten.³¹⁸ Door middel van de beschikbare informatie zou echter duurzaamheid van de deelaanbieder kunnen worden vastgesteld

³¹² Bijlage V, deel I, onderdeel A, punt 1, Richtlijn 2011/16/EU.

³¹³ Bijlage V, deel I, onderdeel A, punt 4, Richtlijn 2011/16/EU.

³¹⁴ Bijlage V, deel I, onderdeel A, punten 5 t/m 7, Richtlijn 2011/16/EU.

³¹⁵ Bijlage V, deel I, onderdeel B, punten 1 t/m 3, Richtlijn 2011/16/EU.

³¹⁶ Bijlage V, deel I, onderdeel A, punten 8 en 10, Richtlijn 2011/16/EU.

³¹⁷ Bijlage V, deel II, onderdeel B, punt 1, Richtlijn 2011/16/EU.

³¹⁸ Europese Commissie 2022 (1), p. 8.

waarmee vervolgens belastingplicht van de deelaanbieder kan worden beoordeeld. Hierdoor wordt bijgedragen aan het oplossen van het knelpunt inzake vaststelling belastingplicht van de aanbieder (paragraaf 5.7.2). Dit betekent dat DAC7 kan bijdragen aan de algemeenheid van de btw en juridische neutraliteit. Aan het naleven van de economische neutraliteit en het rechtskarakter van de btw wordt niet direct bijgedragen aangezien aan de hand van de beschikbare gegevens geen zinvolle beoordeling van de juiste btw-behandeling van deelaanbieders kan worden gemaakt.

Het verzamelen en rapporteren van de juiste gegevens alsmede het inrichten van de systemen ten behoeve van de rapportage, heeft als gevolg dat platformexploitanten worden opgezadeld met aanzienlijke administratieve lasten en nalevingskosten.³¹⁹ De DAC7-rapportageverplichting is essentieel om de invoering van eenzijdige nationale rapportageverplichtingen door lidstaten te voorkomen en buiten werking te stellen. Vanwege het feit dat de verplichtingen per lidstaat verschillen in het geval van dergelijke eenzijdige nationale verplichtingen, zorgen de nationale verplichtingen voor extra administratieve en nalevingskosten voor deelplatforms. Door middel van het invoeren van een uniforme EU-brede rapportageverplichting kunnen de extra administratieve en nalevingskosten worden voorkomen. Desalniettemin zorgt een uniforme EU-rapportageverplichting voor aanzienlijke administratieve lasten en nalevingskosten voor deelplatforms.

Aan de andere kant levert DAC7 de Belastingdienst contra-informatie – informatie uit externe bronnen – op. Met dergelijke contra-informatie kan de Belastingdienst onder andere de belastingplicht van aanbieders vaststellen waarvan voorheen geen gegevens beschikbaar waren. Aanbieders die zich als belastingplichtige dienen te registreren maar dit opzettelijk of vanuit onwetendheid niet doen, kunnen door de Belastingdienst worden opgespoord en alsnog in de btw worden betrokken. Deze informatievoorziening bij belastingautoriteiten neemt echter niet de moeilijkheden weg omtrent de beoordeling van duurzaamheid van aanbieders. Verder is het lastig om de data vanuit DAC7 te conformeren met de vereisten in het btw-regime.³²⁰ Voor de btw dient namelijk ieder kwartaal data ter beschikking te worden gesteld in verband met de btw-aangifte, maar data vanuit DAC7 wordt slechts jaarlijks aan belastingautoriteiten ter beschikking gesteld.

Daarnaast kost de implementatie, automatisering en handhaving van DAC7 de Belastingdienst incidenteel €13,1 miljoen. Ook komt door invoering van DAC7 meer druk op de handhaving en toezicht door de Belastingdienst te liggen. De structurele kosten van de extra druk op handhaving en toezicht door de Belastingdienst worden geraamd op €8,3 miljoen per jaar. Hoewel op de arbeidsmarkt krapte is bij de werving van gespecialiseerd personeel, moeten 92 specialisten op voltijdbasis worden aangetrokken ter uitvoering van DAC7 in Nederland.³²¹ De invoering van een dergelijke uniforme rapportageverplichting brengt hoge kosten en uitvoeringsonzekerheid met zich mee vanwege het personeelstekort. Desalniettemin dienen lidstaten de bepalingen van DAC7 per 31 december 2022 in de nationale wetgeving te hebben geïmplementeerd. De platforms dienen vervolgens per 1 januari 2023 gegevens bij te houden ter rapportage.³²²

5.9.2 Particulieren als belastingplichtige aanmerken

Het knelpunt inzake de vaststelling belastingplicht van de aanbieders kan worden teruggedrongen door trainingen, cursussen of informatie inzake de belastingplicht aan aanbieders in de deeleconomie te verstrekken. Het gevolg is dat onwetendheid over de belastingplicht bij aanbieders kan worden teruggedrongen.³²³ Een probleem is echter dat niet duidelijk is aan wie de Belastingdienst dergelijke

³¹⁹ Aanhef, punt 7, Richtlijn 2011/16/EU.

³²⁰ Europese Commissie 2022 (1), p. 8.

³²¹ Bijlage 'Uitvoeringstoets DAC7 gegevensuitwisseling digitale platformen' bij *Kamerstukken II 2021/2022*, 36 063, nr. 3.

³²² Artikel 2, lid 1, Richtlijn (EU) 2021/514.

³²³ Belastingdienst, Expertisecentrum Handhaving, 2016, p. 18-19.

informatie dient te verstrekken aangezien niet duidelijk is wie de aanbieders zijn als gevolg van het informatietekort bij de Belastingdienst. Na inwerkingtreding van DAC7 kan dergelijke informatie worden verstrekt aangezien naam en adres van de aanbieders eenmaal per jaar met belastingautoriteiten worden gedeeld. Daarnaast kunnen gegevens aan belastingautoriteiten worden verstrekt op basis waarvan duurzaamheid kan worden beoordeeld en mogelijk kan worden overgegaan tot vaststelling van de belastingplicht. Aan de hand van de data vanuit DAC7 kan echter niet direct worden overgegaan tot een juiste btw-behandeling.³²⁴

Om aan de strijdigheid met het rechtskarakter en de algemeenheid van de btw ten goede te komen, kunnen via deelplatforms verrichte P2P-diensten in de heffing worden betrokken. P2P-diensten kunnen op verschillende manieren in de heffing worden betrokken. Ten eerste zouden incidentele prestaties via een deelplatform verplicht in de heffing kunnen worden betrokken. Dergelijke verplichtingen voor incidentele prestaties bestaan al in de huidige wet- en regelgeving.³²⁵ Voor verschillende bedrijfssectoren zou een criterium kunnen worden bepaald die de grens van duurzaamheid vormt voor deelaanbieders. Zo kan een deelaanbieder bijvoorbeeld worden geacht duurzaam te handelen indien hij een bepaald aantal keer of meer een onroerende zaak verhuurt. Een dergelijke invulling van een getalscriterium kan echter snel worden ingehaald door de technologische ontwikkelingen.³²⁶ Door een dergelijke bijzondere regeling in te voeren, wordt aan de beoordeling van de duurzaamheid voorbij gegaan en worden aanbieders van P2P-diensten op een deelplatform direct belastingplichtig geacht.

Ten tweede kan, in lijn met de mening van het btw-comité, het simpelweg aanmelden op een deelplatform om goederen of diensten aan te bieden, vergelijkbaar met een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, als economische activiteit worden gezien waardoor aan de beoordeling van de duurzaamheid voorbij wordt gegaan.³²⁷ Het gevolg is dat particulieren die P2P-diensten verrichten via een deelplatform en voldoen aan de voorwaarde van zelfstandigheid, hoe dan ook als belastingplichtige dienen te worden aangemerkt.

Hoewel beide voorgaande aanbevelingen transparantie trachten te bereiken inzake de vaststelling van de belastingplicht van aanbieders van P2P-diensten op deelplatforms, zijn de aanbevelingen echter niet in lijn met doelmatigheidsbeginsel. Particulieren worden namelijk onevenredig belast met administratieve verplichtingen over het verrichten van incidenteel verrichte diensten. In beide aanbevelingen lijkt de belastingplicht te worden opgerekt om deelaanbieders in de heffing te betrekken. Dit zou betekenen dat zelfs particulieren die niet bedrijfsmatig handelen, maar in privésfeer handelen via een deelplatform, in de btw-heffing worden betrokken. Door aanmelden voor de mkb-regeling kunnen de lasten grotendeels worden verlicht, maar om in aanmerking voor de regeling te komen moet de particulier zich eerst registreren als belastingplichtige. Daarbij komt dat belastingautoriteiten een onevenredige handhaving- en toezichtverplichting krijgen t.o.v. dergelijke incidenteel presterende aanbieders. De groep van relatief kleine aanbieders wordt, door de incidentele aanbieders te betrekken, vergroot wat belastingautoriteiten met een grote groep aan controle en toezicht onderhevige belastingplichtigen opzadelt. Deze grote groep kleine belastingplichtigen levert belastingautoriteiten weinig belastinginkomsten maar veel perceptiekosten op.³²⁸ Belastingautoriteiten dienen namelijk de belastingplicht van elk concreet geval te beoordelen wat afdoet aan de eenvoud van het btw-stelsel. Voorgaande aanbevelingen komen niet ten goede aan

³²⁴ Zie paragraaf 5.9.1.

³²⁵ Zie paragraaf 4.2.3.2.

³²⁶ Van Norden 2015, p. 5.

³²⁷ Europese Commissie 2015, p. 6.

³²⁸ Chin-Oldenzijl & Matthijssen 2018, p. 7.

het doelmatigheidsbeginsel. In lijn met Beretta, ben ik van mening dat geen oplossing dient te worden gezocht in de definitie van het begrip belastingplichtige om P2P-diensten in de heffing te betrekken.³²⁹

Daarnaast blijft, vanwege het informatietekort aan de zijde van de Belastingdienst, sprake van opzettelijk en onopzettelijk niet-registreren als belastingplichtige bij de Belastingdienst waardoor P2P-diensten buiten de reikwijdte van de btw blijven. Zowel de aanbeveling om incidentele prestaties in de heffing te betrekken alsmede het aannemen van belastingplicht bij aanmelding op het platform, zijn niet effectief in het oplossen van de strijdigheden met de elementen van het toetsingskader als gevolg van het opzettelijk en onopzettelijk niet-registreren.

5.9.3 Aanpassing van de mkb-regeling

De mkb-regeling doet af aan het rechtskarakter en de algemeenheid van de btw en verstoort de juridische neutraliteit.³³⁰ De regeling is echter bedoeld ter vermindering van de administratieve en uitvoeringslasten van zowel belastingplichtigen als belastingautoriteiten wat de eenvoud in de zin van het doelmatigheidsbeginsel ten goede komt. Het doelmatigheidsbeginsel rechtvaardigt de schending van de juridische neutraliteit, het rechtskarakter en de algemeenheid van de btw waardoor de regeling een continue afweging lijkt tussen enerzijds het doelmatigheidsbeginsel en anderzijds de juridische neutraliteit, het rechtskarakter en de algemeenheid.³³¹

Vanwege de groei van de deeleconomieën en de groei in aantal van diens aanbieders, neemt het gebruik van de mkb-regeling toe. Het zwaartepunt van de regeling lijkt te verschuiven waardoor de afweging dient te worden gemaakt of het doelmatigheidsbeginsel zwaar genoeg weegt om de groeiende schending van de juridische neutraliteit, het rechtskarakter en de algemeenheid te rechtvaardigen. Het verhogen van de omzeldrempel heeft als gevolg dat meer particulier verbruik buiten de heffing komt maar de ongelijke behandeling niet verdwijnt. Het verlagen van de omzeldrempel heeft als gevolg dat ongelijke btw-druk wordt verminderd maar dat meer btw-registraties en aanmeldingen voor de mkb-regeling door de Belastingdienst dienen te worden verwerkt wat afdoet aan de eenvoud van het btw-stelsel en dus het doelmatigheidsbeginsel.³³²

De komende wijziging van de mkb-regeling door de Europese Commissie is onder andere bedoeld om nalevingskosten te verlagen en de concurrentievervalsingen terug te dringen.³³³ Door afzonderlijke omzeldrempels per bedrijfssector te hanteren, met een maximum van €85.000, kan de concurrentie tussen de deeleconomie en de traditionele economie gelijk worden getrokken. In sectoren met grote concurrentie tussen de deeleconomie en de traditionele economie kan de omzeldrempel worden verlaagd om meer kleine aanbieders in de heffing te betrekken en de schending van de juridische neutraliteit, het rechtskarakter en de algemeenheid terug te dringen. In sectoren waar nauwelijks sprake is van concurrentie tussen de deeleconomie en traditionele economie, kan de omzeldrempel worden verhoogd ten faveure van de doelmatigheid.³³⁴

Gezien het feit dat een deelplatform in een bepaalde sector opereert, is een dergelijke aanpassing van de omzeldrempel per bedrijfssector wenselijk. De afweging tussen het doelmatigheidsbeginsel en de schending van de juridische neutraliteit, het rechtskarakter en de algemeenheid kan zo nauwkeurig per sector worden bepaald. Vanwege de groei van technologie en deelplatforms zullen de omzeldrempels echter snel achterhaald raken waardoor jaarlijkse herijking van de omzeldrempels per

³²⁹ Beretta 2018, p. 391.

³³⁰ Zie paragraaf 4.4.2.

³³¹ Merx et al 2021, p. 73.

³³² Chin-Oldenzil & Matthijssen 2018, p. 7.

³³³ Zie paragraaf 4.4.3.

³³⁴ Merx et al 2021, p. 73.

bedrijfssector noodzakelijk lijkt.³³⁵ Jaarlijkse herijking van de omzeldrempels geeft onzekerheid voor aanbieders in alle bedrijfssectoren en doet weer af aan de eenvoud en dus het doelmatigheidsbeginsel. Zo lijkt een gulden middenweg voor het bepalen van omzeldrempels per bedrijfssector een lastige opgave indien rekening wordt gehouden met de hiervoor genoemde beginselen.

Verder kan door middel van de mkb-regeling de discussie omtrent duurzaamheid van de aanbieders worden omzeild. Bij belastingplichtigen die de mkb-regeling toepassen is vaststelling van duurzaamheid niet meer van belang aangezien hun diensten buiten reikwijdte van de btw plaatsvinden voor zover de omzet onder de omzeldrempel blijft. In de huidige vorm van de mkb-regeling dient echter als belastingplichtige te worden geregistreerd alvorens voor de mkb-regeling kan worden aangemeld. Dit betekent dat alsnog aan duurzaamheid wordt getoetst alvorens voor de mkb-regeling kan worden aangemeld. Daarnaast dient voor de regeling te worden aangemeld vier weken voor het tijdvak vanaf welke de regeling van toepassing dient te zijn. Om de discussie omtrent de duurzaamheid van de aanbieders te omzeilen, is het naar mijn mening nodig om het vereiste te laten vallen dat enkel geregistreerde belastingplichtigen voor de regeling kunnen aanmelden. Door dit vereiste te laten vallen, kunnen deelaanbieders meteen, bijvoorbeeld bij registratie op een deelplatform, opteren om de mkb-regeling van toepassing te laten zijn. Na een bepaalde tijd kan vervolgens de omzet van de deelaanbieders worden gecontroleerd om de correcte toepassing van de mkb-regeling te handhaven.

5.9.4 Btw-heffing van de onderliggende dienst bij het deelplatforms

Aangezien deelplatforms in verschillende mate als tussenpersoon optreden in de onderliggende transacties, is het een mogelijkheid om de deelplatforms bij de btw-heffing van de onderliggende prestaties door deelaanbieders te betrekken. De platformen bemiddelen reeds bij totstandkoming van en faciliteren onder andere de betaling van de onderliggende dienst. Daarnaast kwalificeren deelplatforms reeds als belastingplichtigen voor de btw. In tegenstelling tot een kleinschalige aanbieder op een deelplatform, beschikt het platform over de middelen en kennis om de wet- en regelgeving correct te interpreteren en toe te passen. Ingevolge het doelmatigheidsbeginsel dient eenvoudige toepassing van het btw-stelsel te worden nagestreefd welke zorgt voor een gelijke verdeling van de lasten. Gezien het feit dat kleinschalige belastingplichtigen meer last ondervinden van ingewikkelde wet- en regelgeving, zou het deelplatform de administratieve en belastingrechtelijke last van de aanbieders (gedeeltelijk) kunnen dragen om tot een doelmatige belastingheffing te komen.³³⁶ De verschuiving van dergelijke lasten naar de deelplatforms, kan door middel van een fictie vergelijkbaar met een commissairfictie worden bereikt. Hieronder worden twee opties uiteengezet die de administratieve en belastingrechtelijke last gedeeltelijk verschuiven naar de deelplatforms.

5.9.4.1 Fictie voor via een deelplatform verrichte diensten

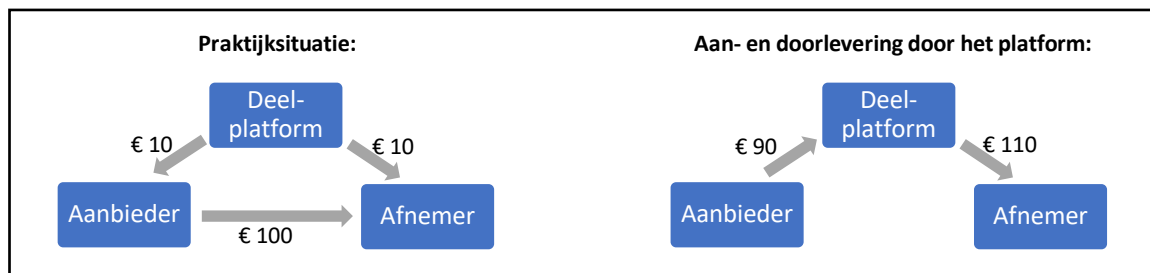
Een mogelijkheid om de administratieve en belastingrechtelijke last over te dragen naar deelplatforms ligt in het verlengde van de commissairfictie. Vanwege technologische ontwikkelingen is het mogelijk om een fictie voor het faciliteren van elektronische diensten in het leven te roepen waardoor de tussenkomende belastingplichtigen als commissair worden gezien.³³⁷ Naar mijn mening bestaat de mogelijkheid ook om een fictie voor via een deelplatform verrichte diensten in te voeren. In het geval van toepassing van een dergelijke fictie, worden de tussenkomende deelplatforms geacht de diensten af te nemen van de aanbieder en vervolgens te verrichten aan de afnemer zoals het geval is bij de commissairfictie. Het gevolg is dat het platform de dienst buiten de reikwijdte van de btw afneemt indien de aanbieder niet als belastingplichtige is geregistreerd en dat het platform de dienst binnen de reikwijdte van de btw afneemt indien de aanbieder wel als belastingplichtige is geregistreerd. Het deelplatform verricht de dienst vervolgens in ieder geval binnen de reikwijdte van

³³⁵ Chin-Oldenziel & Matthijssen 2018, p. 7.

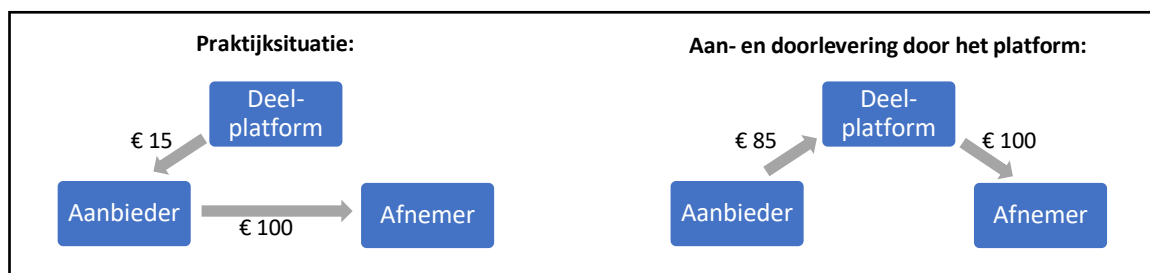
³³⁶ Zie paragraaf 3.4.4.

³³⁷ Zie paragraaf 4.3.4.

de btw aan de afnemer. Het platform wordt verantwoordelijk voor de administratieve en belastingrechtelijke lasten van de onderliggende prestatie aan de aanbieder. De bemiddeldingsdienst door het deelplatform aan de aanbieder en/of afnemer wordt verwerkt in de verrichting van de onderliggende dienst. De vergoeding waarvoor het deelplatform wordt geacht af te nemen, is de vergoeding die de aanbieder per saldo verkrijgt voor de dienst minus de aan hem in rekening gebrachte bemiddelingskosten door het platform (zie figuren 20 en 21). Het deelplatform wordt geacht de onderliggende dienst te verrichten tegen de vergoeding die de afnemer voor zowel de oorspronkelijke dienst alsmede de eventuele bemiddeldingsdienst betaalt (zie figuren 20 en 21).



Figuur 20



Figuur 21

Aangezien het belastingplichtige deelplatform wordt geacht de onderliggende dienst te verrichten, is het de verantwoordelijkheid van het platform om btw over de onderliggende dienst aan de afnemer te berekenen. Het gevolg is dat hoe dan ook btw over de onderliggende dienst wordt afgedragen, onafhankelijk van de belastingplicht van de aanbieder of de eventuele toepassing van de mkb-regeling door de aanbieder. De afnemer betaalt dus btw over de aan hem in rekening gebrachte vergoeding; over zijn verbruik. Het gevolg is dat een P2P-dienst wordt omgevormd tot een door het platform verrichte B2C-dienst die binnen reikwijdte van de btw wordt verricht.

Als gevolg van de knelpunten bleek dat in toenemende mate P2P-diensten worden verricht welke buiten de reikwijdte van de btw plaatsvinden. De P2P-diensten schenden de economische en juridische neutraliteit en doen af aan het rechtskarakter en de algemeenheid van de btw. Daarnaast treden concurrentievervalsingen op indien diensten buiten reikwijdte van de btw worden verricht. Door middel van aan- en doorlevering door het platform drukt btw op de onderliggende dienst die het platform wordt geacht te verrichten aan de afnemer. De btw over de dienst is evenredig aan de prijs waardoor geen schending van de economische neutraliteit optreedt en deelaanbieders worden op eenzelfde manier in het btw-stelsel betrokken als aanbieders in de traditionele economie waardoor geen schending van de juridische neutraliteit optreedt. Daarnaast wordt de btw indirect geheven over de consumptie wat het rechtskarakter van de btw volgt. Onder toepassing van deze aanbeveling wordt

aan de algemeenheid van de btw afgedaan aangezien aanbieders, welke gehouden zijn om te registreren voor de btw, nog steeds onopgemerkt buiten de reikwijdte van de btw kunnen presteren.

Hoewel de P2P-diensten ingevolge deze aanbeveling via deelplatforms worden betrokken in de btw-heffing, leidt deze fictie tot het belasten van alle prestaties die via deelplatforms door particulieren worden verricht. Prestaties die door particulieren in een privésfeer via een deelplatform worden verricht, worden als gevolg van deze aanbeveling in de btw-heffing betrokken. Aangezien het rechtskarakter van de btw enkel beoogt prestaties te belasten die door bedrijfsmatige handelaars worden verricht, doet de aanbeveling af aan het rechtskarakter van de btw.

Als gevolg van het knelpunt inzake het mogelijk handelen in eigen naam door het platform bleek dat de btw-behandeling in de praktijk niet in lijn is met het doelmatigheidsbeginsel. Door het platform als commissionair te behandelen wordt het platform geacht in eigen naam te handelen wat enerzijds zorgt voor een eenduidige btw-behandeling. Anderzijds draagt het platform de administratieve en belastingrechtelijke last van de aan de afnemer verrichte dienst en wordt deze last weggenomen van de kleinschalige aanbieder. De aanbieder is enkel nog verantwoordelijk voor zijn verrichte dienst aan het deelplatform mits hij als belastingplichtige staat geregistreerd. Het gevolg is dat wordt bijgedragen aan een gelijke verdeling van de lasten van de wet- en regelgeving wat in lijn is met het doelmatigheidsbeginsel. Daarnaast leidt de dienstverrichting aan en door het platform tot een eenduidige en dus eenvoudige toepassing van het btw-stelsel waardoor het doelmatigheidsbeginsel wordt gehonoreerd.

Hoewel het een uitzondering op de hoofdregel is om het deelplatform als commissionair te zien, heeft de uitzondering als gevolg dat het btw-stelsel doeltreffend is. Het platform zorgt als belastingplichtige namelijk voor de inning van de btw ten behoeve van de staatskas waar de inning zonder toepassing van een fictie voor via een deelplatform verrichte diensten mogelijk achterwege zou blijven. Daarnaast brengt de toepassing van een dergelijke fictie zekerheid voor deelplatforms en deelaanbieders aangezien het de knelpunten grotendeels wegneemt. Een voordeel voor belastingautoriteiten is dat minder belastingplichtigen dienen te worden gecontroleerd aangezien de prestaties door de deelplatforms aan de afnemers worden verricht. Het gevolg is dat de toezichts- en handhavingskosten dalen wat bijdraagt aan een doelmatige heffing.

Het tekort aan informatie van de belastingdienst en de onzekerheid omtrent de ondergeschiktheid van de aanbieder worden niet weggenomen door toepassing van de fictie. Desalniettemin zal de nood aan informatie door belastingautoriteiten verkleinen als gevolg van een dergelijke fictie aangezien de prestaties die via een deelplatform worden verricht in de heffing zullen worden betrokken.

5.9.4.2 Model Canada

In Canada wordt een belasting geheven die vergelijkbaar is met de Europese btw, namelijk een 'goods and services tax' (hierna: GST). Ook bestaat in het Canadese systeem een vergelijkbare mkb-regeling met een omzeldrempel van \$30.000 CAN. Onder deze drempel hoeft een belastingplichtige zich niet te registreren voor de GST waardoor geen GST op de goederenleveringen en de verrichting van diensten drukt.³³⁸

Onder het Canadese model dient een deelplatform de vergoeding van de onderliggende dienst mee te nemen in de berekening van de eigen omzeldrempel om te beoordelen of gebruik kan worden gemaakt van de Canadese mkb-regeling. Daarnaast dient het platform rekening te houden met de belastingplicht en registratie van de deelaanbieder. Indien de deelaanbieder zich niet dient te registreren als belastingplichtige en geen GST over zijn diensten berekent, wordt het deelplatform geacht als commissionair op te treden en de dienst van de deelaanbieder af te nemen om vervolgens

³³⁸ Europese Commissie 2022 (2), p. 5.

aan de afnemer te verrichten binnen de reikwijdte van de btw.³³⁹ Ook in het geval de aanbieder onder toepassing van de mkb-regeling presteert en dus geen GST over zijn verrichte diensten berekent, wordt het deelplatform geacht commissionair te zijn. Met andere woorden dient het platform te controleren, bijvoorbeeld door middel van een verstrekt btw-nummer, of de deelaanbieder als belastingplichtige optreedt, en indien dat niet het geval is, wordt het platform geacht de dienst met btw aan de afnemer te verrichten. Het gevolg is dat de btw-heffing over P2P-diensten onder het Canadese model bij deelplatforms plaatsvindt en dat deelaanbieders die als belastingplichtige staan geregistreerd zelf verantwoordelijk zijn voor de administratieve en belastingrechtelijke last van de verrichte diensten. Indien dit model in de EU wordt toegepast, bevordert dit de economische en juridische neutraliteit en wordt in lijn met het rechtskarakter en de algemeenheid van het btw-stelsel gehandeld. De mkb-regeling als uitzondering op de hoofdregel is onder toepassing van het Canadese model ook doeltreffend in het te bereiken doel van het verbruik belasten. Daarnaast bestaat een vergelijkbare regeling reeds voor goederen die via een platform worden geleverd welke de levering faciliteert.³⁴⁰ Indien de waarde van de goederen onder een bepaalde grens ligt, worden de goederen geacht door het platform te zijn geleverd. Het lijkt geen onlogische gedachte dat een vergelijkbare regeling voor diensten, zoals het Canadese model, in de toekomst een mogelijkheid is om in te voeren.

Het knelpunt inzake het grootschalige gebruik van de mkb-regeling zal worden weggenomen aangezien onder de mkb-regeling geen P2P-diensten plaats zullen vinden. De administratieve en belastingrechtelijke verlichtingen als gevolg van de mkb-regeling, komen toe aan de deelaanbieders die gebruikmaken van die regeling. De lasten van de P2P-diensten worden doorgeschoven naar de platforms. De B2C-diensten die door als belastingplichtig geregistreerde aanbieders worden verricht, worden niet geacht via het deelplatform te zijn geleverd. De administratieve en belastingrechtelijke lasten van die diensten komen toe aan de deelaanbieder en zullen niet onevenredig aan het deelplatform toekomen. Het feit dat belastingplichtige aanbieders zelf de lasten dragen en dat niet-geregistreerde aanbieders worden ontlast van verplichtingen, draagt bij aan de doelmatigheid van het btw-stelsel.

Hoewel de P2P-diensten ingevolge deze aanbeveling via deelplatforms worden betrokken in de btw-heffing, leidt deze fictie tot het belasten van alle prestaties die via deelplatforms door particulieren worden verricht. Prestaties die door particulieren in een privésfeer via een deelplatform worden verricht, worden als gevolg van deze aanbeveling in de btw-heffing betrokken. Aangezien het rechtskarakter van de btw enkel beoogt prestaties te belasten die door bedrijfsmatige handelaars worden verricht, doet de aanbeveling af aan het rechtskarakter van de btw.

In Nederland dient een deelaanbieder zich eerst te registreren als belastingplichtige alvorens hij zich kan aanmelden voor de mkb-regeling. De registratie en aanmelding zorgen voor administratieve lasten aan de zijde van de Belastingdienst. In Canada dienen deelaanbieders zich enkel te registreren als belastingplichtige indien zij boven de omzeldrempel van de mkb-regeling uitkomen.³⁴¹ Onder het Canadese model ondervinden belastingautoriteiten enkel administratieve lasten van deelplatforms en van deelaanbieders die boven de omzeldrempel van \$30.000 CAN uitkomen. Het Canadese model van de mkb-regeling zorgt in feite voor een administratieve lastenverlichting voor belastingautoriteiten en dus voor eenvoud in het btw-stelsel. Om de omzet van de deelaanbieders te controleren, dienen belastingautoriteiten over voldoende informatie te beschikken waardoor invoering van een rapportageverplichting als DAC7 noodzakelijk zou zijn. Via DAC7 worden namelijk gegevens over de totale vergoeding tijdens de rapportagetermijn aan de belastingautoriteiten verstrekt. Voor juiste

³³⁹ Europese Commissie 2022 (2), p. 5.

³⁴⁰ De betreffende regeling is opgenomen in art. 3c Wet OB en art. 14bis Btw-richtlijn. Een faciliterend platform wordt geacht goederen af te nemen en door te leveren indien de waarde ervan minder is dan €150.

³⁴¹ Europese Commissie 2022 (2), p. 5.

toepassing van de btw-behandeling dienen de DAC7 rapportagetermijnen echter per kwartaal te zijn in plaats van jaarlijks.³⁴²

5.10 Aanbeveling aan de hand van het onderzoek

5.10.1 Combinatie DAC7 en het Canadese model

Uit de hiervoor behandelde aanbevelingen blijkt dat geen aanbeveling individueel alle strijdigheden als gevolg van de knelpunten kan oplossen. Om een aanbeveling te doen waarvan de btw-behandeling zo min mogelijk in strijd is met elementen van het toetsingskader, dient een combinatie van de aanbevelingen te worden gemaakt. Hiervoor dienen de strijdigheden als gevolg van de niet-heffing van P2P-diensten alsmede de niet-registratie van belastingplichtigen opgelost te worden. Een dergelijke aanbeveling bestaat mijns inziens uit een combinatie van enerzijds het invoeren van DAC7 en anderzijds het afschuiven van de verantwoordelijkheid van de heffing naar de deelplatforms volgens het Canadese model.

De implementatie van DAC7 lijkt een oplossing voor belastingautoriteiten te zijn om deelaanbieders te controleren en de registratie als belastingplichtige van dergelijke aanbieders te handhaven wat bijdraagt aan de doelmatigheid. De implementatie van DAC7 draagt verder bij aan de naleving van de algemeenheid van de btw en aan de juridische neutraliteit. De gegevens vanuit DAC7 kunnen echter niet de strijdigheden omtrent de verrichte P2P-diensten wegnemen aangezien hiervoor niet de juiste informatie wordt verzameld. Daarbij komt dat de implementatie van DAC7 voor de Belastingdienst gepaard gaat met hoge kosten en uitvoeringsonzekerheid.

Om P2P-diensten in de heffing te betrekken, is het Canadese model een oplossing. Deelplatforms verantwoordelijk maken voor de heffing van P2P-diensten volgens het Canadese model draagt bij aan de economische en juridische neutraliteit en zorgt voor een btw-stelsel wat in lijn is met de algemeenheid en het rechtskarakter van de btw. Het verbruik wordt onder toepassing van het Canadese model weer belast waardoor de mkb-regeling doeltreffend kan worden geacht. Daarbij is het Canadese model vooral een doelmatige oplossing voor zowel de deelplatforms als de belastingautoriteiten. Deelplatforms dragen namelijk bij aan een juiste btw-behandeling van de onderliggende P2P-diensten wat het rechtskarakter, de algemeenheid en de economische en juridische neutraliteit ten goede komt. De deelplatforms worden daarbij niet onevenredig belast met administratieve verplichtingen voor de B2C-diensten die belastingplichtige deelaanbieders via het platform verrichten en wat wel bij de aanbeveling van paragraaf 5.9.4.1 het geval is. Verder ondervinden de belastingautoriteiten voordeel van de administratieve lastenverlichting door de mkb-regeling aangezien deelaanbieders niet hoeven te registreren als belastingplichtigen en niet hoeven aan te melden voor de regeling indien zij onder de omzetrempel blijven. Daarbij komt dat belastingautoriteiten minder belastingplichtigen dienen te controleren dan het geval is bij een aanbeveling inzake de definitie van het begrip belastingplichtige (paragraaf 5.9.2). Onder het Canadese model wordt echter al het particuliere aanbod via deelplatforms belast. Dat al het particulier verbruik via deelplatforms wordt belast, is een stap in de verkeerde richting en doet af aan het rechtskarakter van de btw omdat de btw dient te worden geheven over de leveringen van goederen en de verrichting van diensten door bedrijfsmatige fabrikanten, handelaars of dienstverrichters. Daarbij komt dat diensten welke particuliere aanbieders niet via een deelplatform verrichten, niet worden betrokken in de btw-heffing terwijl dergelijke diensten die wel via een deelplatform worden verricht onder het Canadese model wel in de btw-heffing worden betrokken. Hierdoor wordt afgedaan aan de juridische neutraliteit aangezien vergelijkbare gevallen geen vergelijkbare btw-behandeling volgen.

De implementatie van DAC7 in combinatie met het Canadese model lost de niet-heffing van P2P-diensten via deelplatforms alsmede de (on)opzettelijke niet-registratie van belastingplichtige

³⁴² Europese Commissie 2022 (1), p. 8.

deelaanbieders op. Knelpunten inzake de duurzaamheid van de deelaanbieder, het handelen in eigen naam van het deelplatform en de ondergeschiktheid van de deelaanbieder worden door deze combinatie van aanbevelingen niet opgelost. Desalniettemin wordt aan een aantal strijdigheden als gevolg van de knelpunten ten goede gedaan.

De btw-behandeling van de combinatie van aanbevelingen wordt getoetst aan het toetsingskader en vervolgens vergeleken met de btw-behandeling in de praktijk van de deelplatforms. De combinatie van aanbevelingen scoort als volgt op het toetsingskader:

ELEMENT VAN HET TOETSINGSKADER	BEOORDELING
Rechtskarakter van de btw	✗
Algemeenheid van de heffing	✓
Neutraliteit:	
Economisch	✓
Juridisch	✗
Extern	✓
Doeltreffendheidsbeginsel	✓
Doelmatigheidsbeginsel	✓

Tabel 4

De btw-behandeling als gevolg van de invoering van DAC7 en het Canadese model, schendt minder elementen van het toetsingskader waardoor beter wordt gescoord dan de btw-behandeling van de deeleconomieën in de hedendaagse praktijk. De combinatie van DAC7 en het Canadese model scoort echter slechter dan de btw-behandeling van de traditionele economie scoort. De combinatie van aanbevelingen heeft als effect dat de btw-heffing van de deeleconomie gedeeltelijk gelijk wordt getrokken met de btw-heffing van de traditionele economie. Daarnaast lijkt het Canadese model vergelijkbaar met een bestaande regeling voor via faciliterende platforms geleverde goederen waardoor het niet onlogisch is dat een dergelijke regeling in de toekomst kan worden ingevoerd. Desalniettemin lijkt een perfecte oplossing niet te bestaan en zorgt een combinatie van aanbevelingen voor de opkomst van andere problematiek, namelijk opnieuw schending van de juridische neutraliteit.

5.10.2 Combinatie DAC7 en de mkb-regeling

Net als in voorgaande aanbeveling wordt een combinatie van aanbevelingen gemaakt, namelijk: de invoering van DAC7 en een aanpassing van de mkb-regeling. Door DAC7 te implementeren wordt het controleren van een deelaanbieder en diens registratie als belastingplichtige voor de Belastingdienst gemakkelijker wat bijdraagt aan de doelmatigheid. Daarnaast kan DAC7 bijdragen aan de naleving van de algemeenheid van de btw en aan de juridische neutraliteit. De data die vanuit DAC7 beschikbaar wordt kan echter niet de knelpunten omtrent P2P-diensten wegnemen. Om de knelpunten omtrent P2P-diensten grotendeels weg te nemen dient een beschrijving van de dienstverrichting aan de belastingautoriteiten te worden verstrekt. In dit onderzoek wordt aanbevolen een dergelijk informatievereiste toe te voegen aan DAC7.

De andere aanbeveling omtrent de mkb-regeling ziet aan de ene kant op de komende wijziging van de Europese Commissie waardoor de omzeldrempel vrij per bedrijfssector kan worden bepaald met een maximum van €85.000. Door deze verandering kunnen de concurrentievervalsingen per sector worden verminderd en kunnen sectoren met weinig concurrentievervalsingen met rust worden gelaten. Zo kan de gulden middenweg per bedrijfssector worden gezocht en kan een evenwicht tussen doelmatigheid en juridische neutraliteit, rechtskarakter en algemeenheid worden benaderd. Het is onzeker of een juist evenwicht kan worden gevonden waarbij zo min mogelijk beginselen worden

geschonden. Daarbij is de vaststelling van de drempels per bedrijfssector een politieke afweging waarbij onduidelijk is of de juiste weg in wordt geslagen. Vanwege de snelle groei en verandering in de economieën is het nodig om jaarlijks de omzeldrempels per bedrijfssector te herijken wat weer afdoet aan het doelmatigheidsbeginsel.

Aan de andere kant wordt inzake de mkb-regeling aanbevolen om het vereiste weg te laten dat als belastingplichtige dient te worden geregistreerd alvorens voor de regeling kan worden aangemeld. Door het weglaten van dit vereiste kan aan de toetsing van de duurzaamheid van aanbieders voorbij worden gegaan indien zij onder toepassing van de mkb-regeling willen presteren. Voor aanbieders die niet onder toepassing van de mkb-regeling willen presteren maar als belastingplichtige willen handelen, blijft het knelpunt omtrent duurzaamheid bestaan. Door deze verandering en vanwege de extra informatievoorziening als gevolg van DAC7 kunnen de schendingen als gevolg van het knelpunt omtrent duurzaamheid gedeeltelijk worden verminderd.

ELEMENT VAN HET TOETSINGSKADER	BEOORDELING
Rechtskarakter van de btw	✓
Algemeenheid van de heffing	✓
Neutraliteit:	
Economisch	✗
Juridisch	✓
Extern	✓
Doeltreffendheidsbeginsel	✓
Doelmatigheidsbeginsel	✗

Tabel 5

De btw-behandeling als gevolg van de combinatie van aanbevelingen van DAC7 en de toekomstige mkb-regeling scoort beter op het toetsingskader dan de huidige btw-behandeling van de economieën. De combinatie van aanbevelingen heeft als effect dat de btw-behandeling van de economie die van de traditionele economie zou benaderen. Net als bij voorgaande combinatie van aanbevelingen lijkt een perfecte oplossing niet te bestaan en zorgt een combinatie van aanbevelingen voor de opkomst van andere problematiek. Vanwege de onzekerheid omtrent het vaststellen van de omzeldrempels per bedrijfssector scoort de huidige combinatie naar mijn mening slechter dan de combinatie van DAC7 en het Canadese model scoort.

5.11 Deelconclusie

Eerder zijn, als gevolg van de btw-behandeling van deelplatforms, knelpunten gevonden welke in strijd waren met elementen van het toetsingskader. In paragraaf 5.9 en 5.10 zijn verschillende aanbevelingen onderzocht welke een mogelijke oplossing vormen voor de strijdigheden met het toetsingskader als gevolg van de knelpunten. Uit het onderzoek naar verschillende aanbevelingen, bleek een combinatie van de implementatie van DAC7 met het Canadese model ten goede te komen aan de algemeenheid alsook de economische neutraliteit, en het doelmatigheidsbeginsel. Deze elementen van het toetsingskader werden geschonden als gevolg van de btw-behandeling van deelplatforms in de praktijk. Uit het onderzoek blijkt dat, om tot een btw-behandeling te komen die in lijn is met het toetsingskader, de implementatie van DAC7 is vereist en mogelijk zou mogen worden uitgebreid zodat platforms ook gegevens dienen te verstrekken over elke onderliggende dienst en de informatieasymmetrie wordt verkleind. Door invoering van het Canadese model worden P2P-diensten in de heffing betrokken en worden de schendingen als gevolg van het toenemend gebruik van de mkb-regeling opgelost. Daarbij draagt het Canadese model bij aan een doelmatige btw-heffing. Toch schendt het Canadese model de juridische neutraliteit en het rechtskarakter van de btw waardoor elke

oplossing een ander probleem met zich mee lijkt te brengen. Een oplossing die aan alle afzonderlijke elementen van het toetsingskader tegemoet komt, vergt een afwegingen van verschillende belangen en verschillende beginselen. Deze afweging dient in de politiek te worden gemaakt.

Hoofdstuk 6: Conclusie

Deeconomieën zijn bedrijfsmodellen waarin activiteiten worden gefaciliteerd door deelplatforms die een open marktplaats tot stand brengen voor het tijdelijke gebruik van, door zowel particuliere als professionele dienstverleners aangeboden, onderbenutte goederen en/of diensten, tegen vergoeding. Deeconomieën groeien door sterk mee met technologische ontwikkelingen en creëren een gebruikersgemeenschap waarin duurzaamheid en financieel voordeel centraal staat. Omzet vanuit deeconomieën wordt verwacht in 2025 gelijk te zijn aan de omzet van traditionele bedrijfsmodellen. Opvallend is dat deelplatforms in een driehoeksverhouding werken waardoor onderlinge verhoudingen lastig vast te stellen zijn.

Door middel van een toetsingskader, bestaande uit het rechtskarakter, de algemeenheid, het bestemmingslandbeginsel, het neutraliteitsbeginsel, het doeltreffendheidsbeginsel en het doelmatigheidsbeginsel, is de btw-behandeling van deeconomieën vergeleken met de btw-behandeling van traditionele economieën. Daarnaast is het toetsingskader gebruikt om aanbevelingen te maken die mogelijk meer in lijn zijn met het toetsingskader dan de huidige btw-behandeling van deeconomieën.

Om de centrale vraagstelling in dit onderzoek te beantwoorden is met name gefocust op de vaststelling van de belastingplicht, de tussenkomst van de deelplatforms en de toepassing van de mkb-regeling. Daarnaast is de informatieverstrekking van platforms behandeld en de implementatie van DAC7 ter bevordering van de informatievoorziening voor belastingautoriteiten. Voor de vaststelling van de belastingplicht zijn drie voorwaarden van belang: (1) eenieder moet (2) zelfstandig een (3) economische activiteit verrichten. Ook door middel van exploitatie van een (on)lichamelijke zaak kan belastingplicht worden vastgesteld. Verder is de mkb-regeling uiteengezet waardoor de administratieve en belastingrechtelijke lasten voor kleinschalige ondernemers worden verlicht. Het gevolg hiervan is dat geen btw over de diensten wordt berekend maar ook geen recht op aftrek van voorbelasting bestaat, net als het geval is bij een niet-belastingplichtige aanbieder. Voor wat betreft de informatieverstrekking van platforms bleek dat belastingautoriteiten over onvoldoende gegevens beschikken om de deeconomieën en diens gebruikers in kaart te brengen en de belastingwetgeving te handhaven.

Als gevolg van hetgeen in dit onderzoek is behandeld, kan de centrale vraagstelling worden beantwoord. De centrale vraagstelling luidt:

In hoeverre strookt de huidige btw-behandeling, ingevolge de Wet OB, van deelaanbieders en de deelplatforms via welke de diensten worden verricht – de deeconomie – met het rechtskarakter en de algemeenheid van de btw, alsmede de economische, juridische en externe neutraliteit en het doeltreffendheidsbeginsel en doelmatigheidsbeginsel, en, welke alternatieve manieren van heffing zijn mogelijk waarbij voorgenoemde beginselen in acht worden genomen?

De btw-behandeling van deeconomieën lijkt op een aantal punten te knellen waardoor enkele aan behandelde beginselen wordt afgedaan. Met name als gevolg van het gebrek aan gegevens bij belastingautoriteiten blijken aanbieders op deelplatforms buiten de radar van belastingautoriteiten te kunnen blijven. Daarnaast blijkt de beoordeling van de duurzaamheid bij vaststelling van de belastingplicht van aanbieders een knelpunt aangezien de aanbieders veelal diensten verrichten op of rond de vage grens van duurzaamheid. Verder is, afhankelijk van het deelplatform, de ondergeschiktheid van de aanbieder ten opzichte van het deelplatform onduidelijk waardoor vaststelling van de belastingplicht opnieuw in het gedrang komt. Sommige deelplatforms lijken het aanbod via het platform te willen controleren en de aanbieders zekerheden te willen bieden maar de deelplatforms lijken de situatie te willen mijden dat de aanbieders als werknemers worden gekwalificeerd. Ook lijken de platforms via de voorwaarden en beleidsrichtlijnen te sturen op het feit

dat de onderliggende dienst op geen manier door het platform in eigen naam wordt verricht. Het gevolg van het in eigen naam verrichten door het platform zou zijn dat het deelplatform wordt geacht de onderliggende dienst af te nemen en te verrichten aan de consument. Het platform zou hierdoor verantwoordelijk worden voor de voldoening van de btw over de gehele vergoeding en zou een risico dragen op naheffing door belastingautoriteiten. Ten slotte bestaat een knelpunt omtrent de mkb-regeling. De mkb-regeling schendt beginselen wat wordt gerechtvaardigd door het doelmatigheidsbeginsel. Als gevolg van de opkomst van de deeleconomieën verschuift het zwaartepunt van de regeling waardoor het doelmatigheidsbeginsel mogelijk niet meer opweegt tegen de schendingen van beginselen. Uit de toetsing aan het toetsingskader is gebleken dat de btw-behandeling van deeleconomieën afdoet aan het rechtskarakter en de algemeenheid van de btw alsmede de economische en juridische neutraliteit en het doelmatigheidsbeginsel schendt. Deeleconomieën lijken hierdoor meer beginselen te schenden dan dat de traditionele bedrijfsmodellen doen.

Verskillende aanbevelingen zijn aan bod gekomen om de strijdigheden met het toetsingskader bij benadering te verhelpen. In het onderzoek bleken twee combinaties van aanbevelingen die strijdigheden met een aantal beginselen oplost maar aan de andere kant voor andere problemen zorgt. Een combinatie van DAC7 en de toekomstige mkb-regeling bleek schending van het rechtskarakter en de algemeenheid en de juridische neutraliteit te verminderen. De toekomstige mkb-regeling hanteert omzetcategorieën per bedrijfssector van welke de hoogte afhankelijk is van politieke keuzes. Daarnaast dienen vaste omzetcategorieën jaarlijks herijkt te worden wat onzekerheid voor aanbieders brengt en afdoet aan het doelmatigheidsbeginsel. De gecombineerde aanbeveling van DAC7 en de toekomstige mkb-regeling lijkt daarmee een onzekere en niet-toekomstbestendige aanbeveling waardoor voor een andere combinatie aan aanbevelingen is gekozen.

De in dit onderzoek gekozen combinatie van aanbevelingen bestaat aan de ene kant uit de implementatie van DAC7 om de informatievoorziening aan de kant van de belastingautoriteiten te versterken zodat handhaving en controle van de deelaanbieders beter uitvoerbaar is. Aan de andere kant lijkt het Canadese model een aanvulling op de combinatie welke een aantal strijdigheden met beginselen wegneemt. Onder het Canadese model worden P2P-diensten van niet-belastingplichtige deelaanbieders in de heffing betrokken door de heffing via een commissairsfictie bij de deelplatforms te laten plaatsvinden. Toch geeft het Canadese model nieuwe problemen aangezien al het particuliere verbruik via deelplatforms in de heffing wordt betrokken wat niet strookt met het rechtskarakter van de btw. Daarnaast ontstaat een ongelijkheid, en dus schending van de juridische neutraliteit, vanwege het feit dat vergelijkbare aanbieders die zonder tussenkomst van een deelplatform werken, onder het Canadese model niet in de btw-heffing worden betrokken.

Bronnen

Boeken

Beretta 2018.

G. Beretta, *'European VAT and the Sharing Economy'*, Castellanza: 2018.

El Sawy & Pereira 2013.

O.A. El Sawy & F. Pereira, *'Business Modelling in the Dynamic Digital Space – An Ecosystem Approach'*, Berlijn; New York: Springer 2013.

Lessig 2008.

L. Lessig, *'Remix: Making Art and Commerce Thrive in the Hybrid Economy'*, Londen: Bloomsbury Academic, 2008.

Botsman & Rogers 2010.

R. Botsman & R. Rogers, *'What's Mine Is Yours: The Rise of Collaborative Consumption'*, Harper Business, 2010.

Merkx 2011.

M.M.W.D. Merckx, *'De woon- en vestigingsplaats in de BTW'*, Fiscale Monografieën, nr. 137, Deventer: Kluwer 2011.

Merkx et al 2021.

M. Merckx, C. Huisman, H. Mezouar, S. Mol-Verver, A. Schep, *'Fiscale aspecten van de Deeleconomie: Rapport van de Commissie Deeleconomie'*, *Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap no. 261*, Vereniging voor Belastingwetenschap, Rotterdam.

Van Hilten & Van Kesteren 2012.

M. van Hilten & H. Van Kesteren, *'Omzetbelasting'*, Deventer: Kluwer 2012.

Van Slooten et al 2021.

G.J. van Slooten, A. Van Dongen & M.W.C. Soltysik, *'Wegwijs in de btw'*, Den Haag: SDU Uitgevers 2021.

Tijdschriftartikelen

Chin-Oldenziel & Matthijssen 2018.

M. Chin-Oldenziel, & B. Matthijssen, *'Heffing van btw in de deeleconomie'*, *Weekblad voor Fiscaal Recht* 2018/100.

Hatzopoulos & Roma 2017.

V. Hatzopoulos & S. Roma (2017), *'Caring for sharing? The collaborative economy under EU law'*, *Common Market Law Review*, afl. 54, uitg. 1, pp. 81-127.

Jeronimus & Vos 2018.

R. Jeronimus & R. Vos, *'Fiscale neutraliteit speelt een belangrijke rol in de btw'*, *BTW-bulletin* 2018/80.

Merkx 2014.

M.M.W.D. Merckx, *'Commissionair bij fictie, bij fictie dienstverrichter'*, *WFR* 2014/1315.

Puschmann & Alt 2016.

T. Puschmann & R. Alt (2016), *'Sharing Economy'*, *Business & Information Systems Engineering*, afl. 58, uitg. 1, pp. 93-99.

Van de Leur 2013.

M. van de Leur, 'Watch Out, You May Be a Taxable Person!', 24 Intl. VAT Monitor 5 (2013), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD (geraadpleegd 26 Mar. 2022).

Van Norden 2015.

G.J. van Norden, 'Fiscaliteit en de nieuwe economie', *NtFR* 2015/2205.

VN 2020/16.19.

Redactie Vakstudie Nieuws, 'Nieuwe BTW-regels voor kleine ondernemers per 1 januari 2025', V-N 2020/16.19.

Dissertaties

Van Doesum 2009.

A.J. van Doesum, '*Contractuele samenwerkingsverbanden in de BTW*', (Fiscale monografieën, nr. 133) (diss. Tilburg), Deventer: Kluwer 2009

Van Zadelhoff 1992.

B.G. van Zadelhoff, '*Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde*', diss., Deventer: FED 1992.

Van Kesteren 1994.

H.W.M. van Kesteren, '*Fiscale rechtswil*', diss., Arnhem: 1994.

Krukkert 2018.

I.J. Krukkert, '*Individuele straftoemeting in het fiscale bestuurlijke boeterecht. Een interne theoretische rechtsvergelijking tussen het fiscale bestuurlijke boeterecht en het strafrecht*', Fiscale Monografieën, nr. 151, diss. Nijmegen, Deventer: Wolters Kluwer 2018.

Beelen 2010.

S.T.M. Beelen, '*Aftrek van BTW als (belaste) omzet ontbreekt*', diss., Deventer: Kluwer 2010.

Internetbronnen

Eckhardt & Bardhi 2015.

G.M. Eckhardt & F. Bardhi, 'The sharing economy isn't about sharing at all', *Harvard Business Review*, 28 januari 2015, te raadplegen via: <https://hbr.org/2015/01/the-sharing-economy-isnt-about-sharing-at-all>.

Frenken et al 2015.

K. Frenken, T. Meelen, M. Arets, P. Van de Glind, 'Smarter Regulation for the Sharing Economy', *The Guardian*, 20 mei 2015, te raadplegen via: <https://www.theguardian.com/science/political-science/2015/may/20/smarter-regulation-for-the-sharing-economy>.

Owyang & Samuel 2015.

J. Owyang & A. Samuel, '*The New Rules of the Collaborative Economy: 2015 Data on the growth of Sharing*', 5 oktober 2015, te raadplegen via: <https://web-strategist.com/blog/2015/10/05/report-the-new-rules-of-the-collaborative-economy-2015-data-on-the-rise-of-sharing/>.

Tielbeke 2014.

J. Tielbeke, 'De deeleconomie is booming. Maar wat is het?', *Decorrespondent.nl* 9 juli 2014.

UK: Office of Tax Simplification 2017.

UK: Office of Tax Simplification, *Value Added Tax: Routes to Simplification. Presented to Parliament pursuant to Section 186(4)(b) of Finance Act 2016*, november 2017, te raadplegen via: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/657213/Value_added_tax_routes_to_simplification_web.pdf.

Overige bronnen**Aslam & Shah 2017.**

A. Aslam & A. Shah (2017), *'Taxation and the Peer-to-Peer Economy'*, IMF Working Paper WP 17/187.

Belastingdienst, Expertisecentrum Handhaving, 2016.

Belastingdienst, Expertisecentrum Handhaving, *'Verkenning Internetconomie'*, Handhavingssagenda 2016-2, 17 mei 2016.

Codagnone & Martens 2016.

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

Cornielje, Cursus Belastingrecht, OB.0.0.5.D.

S.B. Cornielje, *'Neutraliteit'*, Cursus Belastingrecht, OB.0.0.5.D BTW, Kluwer Navigator.

Cornielje, Cursus Belastingrecht, OB.5.1.1.a.

S.B. Cornielje, *'Kleineondernemersregeling; inleiding (art. 25)'*, Cursus Belastingrecht, OB.5.1.1.a, Kluwer Navigator.

Cornielje, Cursus Belastingrecht, EBR.7.1.1.C.b2.

S.B. Cornielje, *'Interne en externe neutraliteit'*, Cursus Belastingrecht, EBR.7.1.1.C.b2, Kluwer Navigator.

Europese Commissie 2014.

Europese Commissie, *'Toelichting op de wijzigingen van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden'*, Council Implementing Regulation (EU) No 1042/2013, 3 april 2014.

Europese Commissie 2015

Europese Commissie, *'Working Paper no. 878'*, 22 september 2015, taxud.c.1(2015)4370160.

Europese Commissie 2016

Europese Commissie, *'Een Europese agenda voor de deeleconomie'*, COM(2016) 356 final, 2 juni 2016.

Europese Commissie 2018

Europese Commissie, *'Guidelines resulting from the 111th meeting of the VAT Committee'*, 30 november 2018, DOCUMENT A – taxud.c.1(2019)4045223 – 964.

Europese Commissie 2022 (1)

Europese Commissie, *'Group on the Future of VAT, GFV No 116, VAT in the Platform Economy – focus on specific issues – follow up'* 26 januari 2022, taxud.c.1(2022)669826.

Europese Commissie 2022 (2)

Europese Commissie, 'VAT Expert Group, VEG No 107, VAT and the platform economy – Focus on specific issues', 10 juni 2022, taxud.c.1(2020)4162479.

OECD 2015.

OECD, 'Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report', OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Parijs, te raadplegen via: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

OECD 2019.

OECD, 'The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers: Forum on Tax Administration', OECD Publishing, Parijs, 2019, te raadplegen via: <https://doi.org/10.1787/574b61f8-en>.

Petropoulos 2017.

Georgios Petropoulos, 'An economic review of the collaborative economy', Policy Contribution Issue No 5 2017.

PwC 2014

PwC, 'The sharing economy: how will it disrupt your business?', augustus 2014.

PwC 2015.

PwC, 'Sharing or paring? Growth of the sharing economy', 2015.

Rookmaaker-Penners, Cursus Belastingrecht, OB.2.1.6.E.a.

T.K.M. Rookmaaker-Penners, 'Exploitatie van een vermogensbestanddeel' wet en Btw-richtlijn' Cursus Belastingrecht, OB.2.1.6.E.a, Kluwer Navigator.

Weber, Cursus Belastingrecht, EBR.4.0.6.A.

D.M. Weber, 'Algemeen', Cursus Belastingrecht, EBR.4.0.6.A, Kluwer Navigator.

Jurisprudentielijst

Nederlandse jurisprudentie

HR 25 januari 1984, nr. 22 224, BNB 1984/90.

HR 2 mei 1984, nr. 22 153, BNB 1984/295, m.nt. A.L.C. Simons.

Hof Den Haag 6 april 1990, nr. 1471/89, V-N 1990/2453.

HR 23 mei 1990, nr. 26 339, BNB 1990/202.

HR 5 februari 1992, nr. 27 413, BNB 1992/123.

Hof Leeuwarden, 8 januari 1993, nr. 292/91, BNB 1994/103.

HR 15 december 1999, nr. 34 958, BNB 2000/18.

HR 17 januari 2003, nr. 37 815, V-N 2003/7.24.

Rechtbank Amsterdam 13 september 2021, nr. 8937120, NTFR 2021/3598 met annotatie van mr. D. Westerman.

Gerechtshof Amsterdam 19 juli 2022, nr. 200.300.335/01.

Europese jurisprudentie

HvJ EG 19 januari 1982, nr. C-8/81 (Becker).

HvJ 1 april 1982, C-89/81 (Hong-Kong Trade).

HvJ 14-02-1985, C-268/83 (Rompelman).

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

HvJ 8 maart 1988, C-102/86 (*Apple and Pear Development Council*).

HvJ EG, 5 juli 1988, C-289/86, NJ 1989, 545 (*Happy Family*).

HvJ 21 september 1988, C-50/87 (*Commissie/Frankrijk*).

HvJ 4 december 1990, C-186/89 (*Van Tiem*).

HvJ 11 juli 1991, C-97/90 (*Lennartz*).

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

HvJ 3 maart 1994, C-16/93 (*Tolsma*).

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

HvJ 20 februari 1997, C-260/95 (*DFDS*).

HvJ EG 18 december 1997, gevoegde zaken C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96 (*Molenheide*).

HvJ EG, 29 juni 1999, C-158/98 (*Siberië*).

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

HvJ EG 21 maart 2000, nr. C-110/98 t/m C-147/98.

HvJ EG 19 september 2000, nr. C-454/98 (*Schmeink & Cofreth en Strobel*).

HvJ 6 november 2003, C-78/02 t/m C-80/02 (*Karageorgou*).

HvJ EG 27 april 2006, nrs. C-443/04 en C-444/04 (*Solleveld en Van den Hout-van Eijnsbergen*).

HvJ EU 15 maart 2007, nr. C-35/05 (Reemtsma).

HvJ 26 juni 2007, C-284/04 (*T-Mobile Austria*).

HvJ EG 10 juli 2008, nr. C-484/06 (*Koninklijke Ahold*).

HvJ 18-10-2007, C-355/06 (Van der Steen).

HvJ EU 16 december 2008, nr. C-127/07 (*Societe Arcelor Atlantique*).

HvJ 6 oktober 2009, C-267/08 (*SPÖ*).

HvJ 26-10-2010, C-97/09 (Schmelz).

HvJ 14 juli 2011, C-464/10 (*Henfling*).

HvJ 15 september 2011, C-180/10 & C-181/10 (*Slaby & Kuc*).

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

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

HvJ 20 juni 2013, C-219/12 (*Fuchs*).

HvJ 20 juni 2013, C-653/11 (*Paul Newey*),

HvJ EU 11 september 2014, nr. C-219/13 (*K Oy*).

HvJ EU 24 februari 2015, nr. C-512/13 (*Sopora*).

HvJ 2 juni 2016, C-263/15 (*Lajvér*).

HvJ EU 7 maart 2017, nr. C-390/15 (*RPO*).

HvJ EU 20 december 2017, nr. C-434/15 (*Asociación Profesional Elite Taxi*).

HvJ 13-06-2019, C-420/18 (IO).

HvJ 19-12-2019, C-390/18 (Airbnb Ireland).

HvJ EU, 3 december 2020, nr. C-62/19 (*Star Taxi*).