



Deeleconomie en btw

Een onderzoek naar de heffing van btw over prestaties in de deeleconomie

Bart Matthijssen

Masterscriptie

Fiscale economie - accent indirecte belastingen

13 september 2016

Examencommissie:

prof. dr. G.J. van Norden

mr. O.J.L.E. Smeets

Voorwoord

In een wereld waar samen delen steeds nadrukkelijker aanwezig is, doet het mij deugd om iets met u te delen. Met gepaste trots presenteer ik het eindstuk van een fantastische studententijd. Tegelijk presenteer ik het begin van een veelbelovende nieuwe levensfase. Graag wil ik het voorwoord aangrijpen om mijn studententijd in de schijnwerpers te zetten en iedereen enorm bedanken die de afgelopen zes jaar van goed naar fantastisch hebben weten te tillen.

Om te beginnen wil ik een woord van dank uitspreken aan mijn begeleider Oscar Smeets. Ik heb onze samenwerking als aangenaam ervaren en de benodigde begeleiding ontvangen om dit onderzoek tot een goed einde te brengen.

Mijn jaren als student hebben me verrijkt met nieuwe banden. Eveneens hebben bestaande vriendschappen zich versterkt. Voor zowel de steun gedurende het studeren als de ontspanning erbuiten ben ik jullie allen zeer dankbaar.

Bovendien wil ik mijn collega's van Crowe Horwath Foederer te Amsterdam bedanken. In negen maanden heb ik fijne en leerzame ervaringen mogen opdoen. Het geeft me veel voldoening en energie dat het niet bij die ervaringen met jullie zal blijven.

Een speciaal dankwoord gaat uit naar mijn familie. De onvoorwaardelijke steun van mijn ouders en zusje bij mijn keuzes is een erg waardevolle basis om een resultaat als dit te kunnen bereiken. Ter afsluiting, lieve oma, draag ik graag aan jou dit onderzoek op.

Amsterdam, september 2016

Bart Matthijssen

Inhoudsopgave

Voorwoord		I
Lijst van afkortingen		VII
HOOFDSTUK 1	Inleiding	1
1.1	Aanleiding van het onderzoek	1
1.2	Probleemstelling	2
1.3	Verantwoording van de opzet	2
HOOFDSTUK 2	Nieuwe economische verhoudingen	5
2.1	Inleiding	5
2.2	Technologische impact	5
2.2.1	Algemeen	5
2.2.2	BEPS	6
2.2.3	Digitale economie	6
2.2.4	Deeconomie	7
2.3	Consumer-to-consumer	8
2.3.1	Algemeen	8
2.3.2	Leverancier, afnemer en intermediair	8
2.3.3	Modellen in theorie	9
2.3.4	De praktijk	10
2.3.5	Concurrentie	11
2.4	Conclusie	12
HOOFDSTUK 3	Uiteenzetting: btw-rechtelijk kader	13
3.1	Inleiding	13
3.2	Normen in de btw	13
3.2.1	Algemeen	13
3.2.2	Rechtskarakter	13
3.2.3	Neutraliteit	14
3.2.4	Doelmatigheid	15
3.2.5	Samenhang	15
3.3	Belastingplicht	16
3.3.1	Algemeen	16

3.3.2	De elementen van belastingplicht	16
3.3.3	Verruiming en beperking	17
3.3.4	Incidenteel en regelmatig verrichte prestaties	18
3.3.5	Bijzondere regeling voor kleine ondernemingen	18
3.4	Economische activiteiten	19
3.4.1	Algemeen	19
3.4.2	Het objectieve karakter	19
3.4.3	Streven naar opbrengst	20
3.4.4	Duurzaamheid	21
3.4.5	Exploitatie	21
3.5	Bezwarende titel	23
3.6	Intermediair	23
3.6.1	Algemeen	23
3.6.2	Bemiddelaar	24
3.6.3	Wederverkoper of veilinghouder	24
3.6.4	Commissionair	25
3.6.5	Intermediair bij elektronische diensten	27
3.7	Aftrek van btw	29
3.8	Conclusie	29
HOOFDSTUK 4	Toepassing: positiefrechtelijk kader	31
4.1	Inleiding	31
4.2	De presterende consument centraal	31
4.2.1	Algemeen	31
4.2.2	Reikwijdte belastingplicht	32
4.2.2.1	<i>Eenieder die zelfstandig</i>	32
4.2.2.2	<i>Economische activiteit</i>	32
4.2.2.3	<i>Regelmatigheid versus duurzaamheid</i>	33
4.2.2.4	<i>Regelmatigheid van C2C-prestaties</i>	34
4.2.2.5	<i>Duurzaamheid van C2C-prestaties</i>	35
4.2.2.6	<i>Tussenconclusie</i>	37
4.2.3	Kleine ondernemingsregeling	37
4.2.4	Ruilprestaties	38
4.2.5	Aftrek van btw	39
4.3	Het platform centraal	40
4.3.1	Algemeen	40
4.3.2	Het platform als bemiddelaar	40
4.3.3	Het platform als wederverkoper of veilinghouder	41
4.3.4	Het platform als commissionair	42
4.4	Conclusie	44

HOOFDSTUK 5	Toepassing: ideaalrechtelijk kader	45
5.1	Inleiding	45
5.2	Het toetsingskader	45
5.2.1	Algemeen	45
5.2.2	Fundamentele uitgangspunten	45
5.2.3	Gelijk speelveld	46
5.3	Heffing over C2C-prestaties op objectniveau	47
5.3.1	Algemeen	47
5.3.2	Beoordeling	47
5.4	Heffing over C2C-prestaties op subjectniveau	48
5.4.1	Algemeen	48
5.4.2	Beoordeling: de prosumant als belastingplichtige	49
5.4.3	Beoordeling: het deelplatform als belastingplichtige	51
HOOFDSTUK 6	Samenvatting en conclusie	53
6.1	Inleiding	53
6.2	Hoofdpijnen van het onderzoek	53
6.3	Conclusie van het onderzoek	54
Aangehaalde literatuur		57
Aangehaalde jurisprudentie		61

Lijst van afkortingen

A-G	Advocaat-Generaal
B2B	business-to-business
B2C	business-to-consumer
BNB	Beslissing in Belastingzaken Nederlandse rechtspraak
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, PbEU 2008, L44
Btw-verordening	Uitvoeringsverordening 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 de toegevoegde waarde, PbEU 2013, L284
C2B	consumer-to-business
C2C	consumer-to-consumer
COM	Commissiestuk
diss.	Dissertatie
Commissie	Europese Commissie
EU	Europese Unie
e.v.	en volgende
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
nr.	nummer
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
p.	pagina
Red.	redactie
r.o.	rechtsoverweging
V-N	Vakstudie-Nieuws
Wet IB	Wet op de inkomstenbelasting 2001
Wet OB	Wet op de omzetbelasting 1968
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
WPNR	Weekblad voor privaatrecht, notariaat en registratie
Zesde richtlijn	Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgeving der Lid-Staten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, PbEG 1977, L145

HOOFDSTUK 1

Inleiding

*Er was een tijd...
dat ondernemers een pand en een product hadden,
dat Pokémon met kaarten werd gespeeld,
dat Marktplaats de nieuweling was
en dat btw werd geheven van ondernemers.*

*Tegenwoordig, circa zeventien innovatieve jaren later...
hebben ondernemers internet en een concept,
wordt Pokémon in een virtuele realiteit gespeeld,
is Marktplaats een veteraan
en wordt btw nog steeds geheven van ondernemers.*

1.1 Aanleiding van het onderzoek

Het gemeenschappelijke Europese btw-stelsel heeft zich slechts traag ontwikkeld in vergelijking met de technologische en economische omgeving, waarin sprake is van snel wijzigende bedrijfsmodellen, een toenemend gebruik van nieuwe technologieën, het groeiende belang van diensten – die nu ongeveer 70% van de economische bedrijvigheid uitmaken – en de mondialisering van de economie in het algemeen.¹ Een toonzettend concept dat kenmerkend is voor die technologische en economische omgeving is bijvoorbeeld Airbnb. Deze online kamerverhuurder is tegenwoordig niet meer weg te denken uit de economie. Via het platform bieden de lokale bewoners van een stad (de resterende ruimte van) hun woning ‘te deel’ aan voor reizigers. Het betreft een concept wat voor velen representatief is voor de ‘deeleconomie’, de economie waarin het aanbod van particulieren met behulp van een platform wordt samengebracht met de vraag van andere particulieren. De deeleconomie is inmiddels behoorlijk succesvol te noemen. De alsmaar toenemende betekenis die het krijgt, kan leiden tot de behoefte om deze opkomst voor verschillende onderdelen in kaart te brengen. Zo is het mogelijk om de impact die het heeft op het milieu te observeren. Eveneens kan worden bestudeerd hoe de deeleconomie zich verhoudt tot ideeën uit stromingen zoals het socialisme of communisme. In dit onderzoek staat het relatief traag ontwikkelde btw-stelsel in het middelpunt.

Ook in onze eigen hoofdstad wordt Airbnb veelvuldig ingeschakeld door toeristen die zich willen laten verleiden door hetgeen Amsterdam te bieden heeft. Dat blijkt wel uit het feit dat

¹ Europese Commissie, Groenboek over de toekomst van de btw, Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel, COM(2010) 695 definitief, p. 6.

Airbnb voor 2015 in Amsterdam een omzet van maar liefst € 110 miljoen heeft becijferd, wat berust op het door Airbnb verwachte bedrag aan af te dragen toeristenbelasting.² Zoals de heffing van toeristenbelasting al veronderstelt, is het succes van Airbnb ook de fiscus niet onopgemerkt gebleven. Sinds 1 februari 2015 wordt op basis van een akkoord met Gemeente Amsterdam per transactie 5% van de huursom door Airbnb afgedragen.³ Het is niet bepaald verbazingwekkend dat tevens raakvlakken met andere belastinggebieden worden waargenomen. Begrippen als inkomsten en verhuur zijn immers veelvuldig het object van belastingheffing, onder andere in de btw. Daarentegen wordt de rol die belastingheffing hierbij speelt flink bemoeilijkt door de particuliere aanbieders die in de deeleconomie actief zijn. De wijze waarop de inkomsten die zij genereren in de heffing van btw moeten worden betrokken, is niet helder. Wel helder is dat de mogelijkheid hiertoe wordt geboden door gespecialiseerde platforms. Naast de rol van de particuliere aanbieders in de deeleconomie is het daarom van belang dat eveneens wordt stilgestaan bij de rol van deze platforms. In dit onderzoek zal aandacht worden besteed aan de positie van beide partijen in de btw. Deze posities houden nauw verband met de heffing van btw over de prestaties die zij voortbrengen. Daar ligt de essentie van dit onderzoek.

1.2 Probleemstelling

Naar aanleiding van het bovenstaande wordt in dit onderzoek de deeleconomie belicht in het perspectief van de btw. De probleemstelling in dit kader betreft:

Hoe worden prestaties in de deeleconomie volgens de huidige regels en normen in de heffing van btw betrokken en hoe zouden deze prestaties in de heffing van btw moeten worden betrokken?

Het beantwoorden van deze probleemstelling noopt allereerst tot onderzoek naar de btw-positie van presterende consumenten en digitale platforms. Om vervolgens het wenselijke kader te analyseren zijn de uitgangspunten in de btw relevant.

1.3 Opzet en methode

Het onderzoeken van de probleemstelling kent de volgende opbouw. Met hoofdstuk 2 zal om te beginnen een indruk worden gegeven van de aan de orde zijnde technologische ontwikkelingen in de economie. Centraal hierbij staat de opkomst van nieuwe businessmodellen voortkomend uit de deeleconomie. Zoals opgemerkt, is het onduidelijk hoe in de btw wordt en moet worden omgegaan met prestaties in de deeleconomie. In hoofdstuk 3 worden allereerst de uitgangspunten van het btw-stelsel besproken. Vervolgens worden de raakvlakken tussen de nieuwe businessmodellen en de btw in kaart gebracht en geanalyseerd. Hoofdstuk 4 zal bestaan uit de toepassing van het huidige geldende recht op

² <http://fd.nl/economie-politiek/1122466/airbnb-int-voor-amsterdam-dit-jaar-5-5-mln-toeristenbelasting>.

³ Zie <https://www.airbnb.nl/help/article/860/amsterdam> en artikel 5 van de Verordening Toeristenbelasting 1990, beschikbaar op http://www.regelgeving.amsterdam.nl/verordening_toeristenbelasting_1999.

prestaties in de deeleconomie. Dit zal helderheid bieden in de manier waarop deze prestaties momenteel in de heffing van btw worden betrokken. Daaropvolgend concentreert hoofdstuk 5 zich op de wenselijkheid hiervan. In die context wordt onderzocht hoe de btw zou moeten omgaan met deze prestaties. Ter afsluiting bevat hoofdstuk 6 een korte samenvatting en de beantwoording van de probleemstelling.

Wetgevers, belastingautoriteiten, particulieren en platforms worstelen met de manier waarop de opkomst van de deeleconomie in overeenstemming moet worden gebracht met het huidige btw-stelsel. Vroon noemde het eerder 'nieuwe wijn in oude zakken persen'.⁴ Gezien de maatschappelijke en fiscale relevantie van het onderwerp wil ik graag bijdragen aan het uitstippelen van een weg die de onderhavige problematiek in kaart brengt en organiseert.

⁴ Vroon, BTW: de meest efficiënte schatkistvuller, Magazine van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, Jaargang 4, Nummer 1, maart 2016, p. 11.

HOOFDSTUK 2

Nieuwe economische verhoudingen

2.1 Inleiding

De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna: OESO) streeft ernaar het beleid te bevorderen ter zake van het economische en sociale welzijn van de wereldbevolking.⁵ In dat kader heeft de OESO een project gepresenteerd, het zogeheten project 'Base Erosion and Profit Shifting' (hierna: BEPS). In het BEPS-project wordt onder meer ingegaan op de ontwikkelingen betreffende de digitale economie en de daaruit voortvloeiende deeleconomie. Het ontstaan van deze nieuwe economie is het startpunt van dit onderzoek. Aansluitend wijzen de ontwikkelingen hiervan op de opkomst van een populair hedendaags concept: het C2C-concept. Dit hoofdstuk zal daarbij onderstrepen welke rollen binnen dit concept bestaan en tot welke modellen dat kan leiden. Het C2C-concept zal tevens vanuit een praktische invalshoek aan bod komen. Het eerste inhoudelijke hoofdstuk heeft hiermee een indrukgevend en kaderscheppende functie.

2.2 Technologische impact

2.2.1 Algemeen

'A powerful force drives the world toward a converging commonality, and that force is technology.' Daarmee opende Theodore Levitt⁶, bestempeld als de bedenker van de term 'globalisering', zijn artikel over de globalisering van markten.⁷ Technologie helpt bij het bepalen van menselijke voorkeuren en het bevredigen van menselijke behoeften.⁸ Deze voorkeuren en behoeften worden voortdurend gevormd en hervormd. Bij het bepalen van die voorkeuren en het bevredigen van die behoeften spelen zaken als informatie, communicatie en transport een belangrijke rol. Die zaken kunnen door technologische ontwikkelingen steeds beter, efficiënter en goedkoper. Op deze wijze komen economieën en maatschappijen dichter bij elkaar en wordt 'de wereld kleiner gemaakt'. Dat is een manier om kort invulling te geven aan de term globalisering. Bovendien wordt hiermee duidelijk dat technologie een invloedrijke factor is op globalisering. Voorts bemerkt Levitt dat het proces van globalisering

⁵ <http://www.oecd.org/about/>.

⁶ Theodore Levitt was een Amerikaans econoom van Duitse origine. Hij was professor aan de Harvard Business School en redacteur van de Harvard Business Review. Beschikbaar op <http://www.economist.com/node/13167376>.

⁷ T. Levitt, The Globalization of Markets, Harvard Business Review, May 1983.

⁸ Denk hierbij aan menselijke voorkeuren in het kader van de secundaire levensbehoeften zoals onderwijs, cultuur, sport, veiligheid, infrastructuur en recreatie.

daarmee hulp biedt bij het vaststellen van de economische realiteit. Kortom, technologie en economische realiteit correleren sterk. Dat blijkt ook tegenwoordig nog uit de praktijk.

2.2.2 BEPS

Een voorbeeld uit die praktijk betreft het BEPS-project. Het ziet in letterlijke zin op belastingontwijking door grondslaguitholling en winstverschuiving. De oorzaak van belastingontwijking door grondslaguitholling en winstverschuiving is mijns inziens het beste te omschrijven als de fiscale wetgeving die de economische realiteit niet kan bijhouden, een discrepantie waarbij de technologie een grote rol speelt.

Zoals Staatssecretaris Wiebes opmerkt in zijn recente brief aangaande het BEPS-project⁹ heeft het fenomeen nog nooit zoveel aandacht gekregen als nu. Op 12 februari 2013 publiceerde de OESO een rapport¹⁰ waarin het risico van het verschijnsel BEPS wordt benadrukt. Daaropvolgend heeft de OESO op 19 juli 2013 het welbekende actieplan over BEPS gepubliceerd.¹¹ Daar waar het eerste rapport zich met name richt tot de problematiek van BEPS, treedt de OESO dus ruim vijf maanden later naar buiten met de praktische aanpak van het probleem. Aan de hand van de vijftien actiepunten moet de BEPS-problematiek op een wereldwijde en gecoördineerde wijze worden geadresseerd.¹² Met betrekking tot de implementatie van de benodigde acties zijn destijds gepreciseerde tijdspaden en methodes van aanpak afgesproken, allemaal ten behoeve van de wens om belastingontwijking door grondslaguitholling en winstverschuiving tegen te gaan.

2.2.3 Digitale economie

'Address the tax challenges of the digital economy', luidt het eerste actiepunt.¹³ De steeds verdergaande digitalisering van de economie brengt fiscale uitdagingen met zich mee. Op welke wijze wordt door ondernemingen in de digitale economie toegevoegde waarde geleverd en winst gemaakt? Hoe verhoudt de digitale economie zich tot concepten als 'bron' en 'woonplaats'? Hoe moeten inkomsten worden gekwalificeerd voor fiscale doeleinden? Verder wordt in het eerste actierapport benadrukt dat de digitale economie niet kan worden afgezonderd van de rest van onze economie. Die conclusie werd bevestigd tijdens een EFS-seminar¹⁴ dat ik in februari bijwoonde. De verklaring lijkt helder. Het is niet mogelijk om de digitale economie als afzonderlijk onderdeel te zien, aangezien de digitale economie in toenemende mate de economie zelf wordt. Aandacht voor dit onderdeel is dan ook noodzakelijk.

⁹ Staatssecretaris van Financiën Eric Wiebes, Appreciatie uitkomst BEPS-project en vooruitblik Nederlands fiscaal vestigingsklimaat, 5 oktober 2015.

¹⁰ OECD (2013), Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing.

¹¹ OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing.

¹² OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, p. 11.

¹³ OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

¹⁴ R. van der Paardt, R. van den Brekel, H. van Kesteren, W. de Wit, EFS-seminar: BEPS and Transfer Pricing but what about VAT and Customs?, 3 februari 2016, Erasmus University Rotterdam.

Oorzaak van de groeiende digitalisering in de economie is de enorme ontwikkeling in de informatie en communicatietechnologie (ICT)¹⁵. Om een gevoel te scheppen bij die enorme ontwikkeling: in 1969 had de meest krachtige computer evenveel rekenkracht als de allereerste iPhone 4. Eén verschil. De CDC-7600 zou in 2013 circa \$ 32 miljoen hebben gekost, terwijl men voor \$ 400,- trotse eigenaar kon zijn van een iPhone 4.¹⁶ Zo haalt technologische ontwikkeling de prijs van ICT-producten naar beneden, waardoor de drempel om technologie in de economie toe te passen steeds lager wordt. Centraal staat eveneens het internet. Door de stijgende massa verkrijgbare apparaten worden de persoonlijke toegangsmogelijkheden tot het internet vergroot, telecommunicatienetwerken en softwareontwikkelingen blijven groeien en de beschikbaarheid van contents, data en cloud computing neemt voortdurend toe.¹⁷ Bovendien valt behoorlijk veel potentie te onderkennen in technologische vernieuwing binnen de ICT-sector. Gedacht kan worden aan 'the Internet of Things', wat refereert naar de mogelijkheid om alledaagse voorwerpen met elkaar te verbinden, te laten communiceren en gegevens uit te laten wisselen. Ook virtuele betaalmiddelen zoals Bitcoins en de toenemende markt voor 3D-printing zijn niet onopgemerkt gebleven. Van deze technologische ontwikkelingen staat evenwel één trend centraal in dit onderzoek; de deeleconomie.

2.2.3 Deeleconomie

De deeleconomie is eigenlijk niet nieuw. Technologische vooruitgang heeft echter dusdanige invloed (gehad) op zaken als transactiekosten, informatievoorziening, veiligheid en betrouwbaarheid van het delen dat de deeleconomie een heel andere dimensie heeft gekregen.¹⁸ Terecht wordt door Harmen van Sprang, founder van shareNL¹⁹, daarom gesteld dat de deeleconomie niet als een trend maar als een transitie moet worden gezien.²⁰ Vroeger werden evengoed auto's en wasmachines tussen buurtbewoners onderling gedeeld. Het actuele verschil zit echter in de sterk toegenomen toegankelijkheid. Ook de OESO benadrukt de opkomst van talloze innovatieve applicaties die middels verschillende businessmodellen het delen van bepaalde services of producten mogelijk maken, zoals auto's, woningen, voedsel en kleding.²¹ De economie van het delen is als het ware herboren en in een geheel nieuwe wereld terechtgekomen.

¹⁵ OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 36.

¹⁶ McKinsey Global Institute, Disruptive technologies: Advances that will transform life, business, and the global economy, May 2013.

¹⁷ OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 36-41.

¹⁸ OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 45.

¹⁹ shareNL is een kennis- en netwerkplatform dat nauw samenwerkt met deelplatformen, bedrijfsleven, gemeenten, ministeries, Europese Unie, kennisinstellingen, media en internationale samenwerkingspartners (raadpleging dateert van januari 2016, <http://www.sharenl.nl/#sharenl>).

²⁰ Interview met Harmen van Sprang, Sharing economy: samen spelen, samen delen, naar aanleiding van het Sprout Event, 11-09-2014. Geraadpleegd op <http://www.sprout.nl/artikel/events/sharing-economy-samen-spielen-samen-delen#close-popup>.

²¹ OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 45.

Kenmerkend voor deze nieuwe wereld is dat zij wordt vormgegeven door zogenoemde disruptors, merkt Van Norden op.²² Hij omschrijft disruptors als partijen die door middel van nieuwe technieken en businessmodellen de markt opschudden en de mogelijkheden voor consumenten vergroten. De voorkeuren en behoeften van consumenten worden hierdoor beïnvloed en zij maken gebruik van dergelijke nieuwe mogelijkheden. Deze nieuwe vorm van consumeren wordt in het OESO-rapport ook wel aangeduid als 'collaborative consumption' (gezamenlijke consumptie). Daaruit volgt onmiddellijk het in het eerste hoofdstuk gestelde raakvlak tussen de deeleconomie en belastingheffing. Specifieker gezegd betreft een van die fiscale raakvlakken de consumptiebelasting bij uitstek; de btw. Ten aanzien van de btw duidt al snel de klassieke relatie tussen de belastingplichtige ondernemer en de belastingdragende consument op, beter bekend als het business-to-consumer (hierna: B2C) model. Dit model wordt gekenmerkt door een prestatie van een bedrijf aan een particuliere consument. Denk bijvoorbeeld aan een hotel dat een logiesdienst verstrekt aan zijn gast. In de deeleconomie is dat anders. Indien een particuliere woningbezitter een Airbnb-dienst verstrekt aan zijn gast, is van een klassieke B2C-verhouding immers geen sprake meer.

2.3 Consumer-to-consumer

2.3.1 Algemeen

Een Airbnb-dienst wordt, zoals de titel van deze paragraaf impliceert, gekenmerkt door een prestatie van een consument aan een consument. Het is in steeds grotere mate aanwezig en kenmerkend voor de deeleconomie: het consumer-to-consumer (hierna: C2C) model. Naast de hoofdrol voor de presterende consument, mag tevens de rol van de reeds genoemde disruptors niet worden onderschat. Bovendien kan de C2C-verhouding nog omslaan zodra de hoedanigheid van de afnemer verandert. In deze paragraaf wordt een btw-gerelateerde opvatting buiten beschouwing gelaten. De opvattingen in het economisch verkeer staan centraal.

2.3.2 Leverancier, afnemer en intermediair

De traditionele rollen van en verhoudingen tussen de overheid, het bedrijfsleven en de consument veranderen.²³ Al een geruime tijd is het gebruikelijk om ten aanzien van transacties een onderscheid te maken in transacties tussen bedrijven onderling (business-to-business, hierna: B2B) en transacties tussen bedrijven en consumenten (B2C). Door de toegenomen mogelijkheden voor consumenten om transacties te verrichten, zijn twee transactietypes een grotere rol gaan spelen: transacties tussen consumenten onderling (C2C) en transacties tussen consumenten en bedrijven (consumer-to-business, hierna: C2B).

²² G.J. van Norden, Fiscaliteit en de nieuwe economie, NTFR 2015/2205.

²³ Ministerie van Economische Zaken, Innoveren in de deeleconomie, uitgevoerd door kenniscentrum shareNL, p.5.

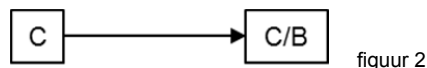
De ontwikkeling van het tweetal nieuwe transactietypen bevestigt de verandering in de traditionele rollen en verhoudingen tussen de overheid, het bedrijfsleven en de consument. De betreffende rollen en verhoudingen in een C2C- of C2B-model kunnen worden geconcretiseerd.²⁴ Feitelijk kent iedere willekeurige transactie een leverancier ofwel dienstverrichter.²⁵ De leverancier verricht de prestatie. Deze rol wordt tegenwoordig in steeds grotere mate ingenomen door consumenten. Het doel van een leverancier is het treffen van afnemers van zijn product of dienst. De afnemer kan evenals in traditionele situaties een consument of een bedrijf zijn. De laatste rol komt toe aan de gespecialiseerde digitale intermediair die vraag en aanbod bij elkaar brengt. Zijn inspanning geeft de consument de gelegenheid zijn prestatie ook daadwerkelijk te verrichten. Omgekeerd wordt de afnemer in staat gesteld de prestatie daadwerkelijk te verkrijgen. De intermediairsrol wordt hierbij ingevuld door bedrijven. Hieruit vloeit het volgende onderscheid in de rolverdeling voort:

- Leverancier, uitgevoerd door een consument (C)
- Intermediair, uitgevoerd door een bedrijf (B)
- Afnemer, uitgevoerd door een consument of een bedrijf (C of B)

2.3.3 Modellen in theorie

De leverancier, afnemer en mogelijke intermediair kunnen per prestatie in een verhouding worden geplaatst. Dit maakt het mogelijk om verschillende transactiemodellen in kaart te brengen. Op die manier wordt inzicht geboden in de daadwerkelijke prestatie(s) onderling. Ter ondersteuning wordt hierbij de vraag gebruikt wie de overeenkomst aangaat met wie.

De meest eenvoudige verhouding tussen de leverancier en zijn afnemer bestaat uit een directe prestatie zonder enige tussenkomst. De overeenkomst met enerzijds een prestatie en anderzijds een tegenprestatie verloopt één op één. Dagelijks vinden eindeloos veel directe prestaties van leveranciers aan afnemers plaats. Een voorbeeld hiervan is de verkoop door supermarkten of kledingwinkels. De leveranciers betreffen echter in dit verband voornamelijk bedrijven. Een directe prestatie door consumenten komt op veel kleinere schaal voor. Denk hierbij aan het invullen van de belastingaangifte van een kennis voor een kleine bijdrage, het verkopen van tweedehandsspullen aan de straat of het adverteren voor bedrijven op social media via persoonlijke websites als blogs en Facebook (figuur 2).

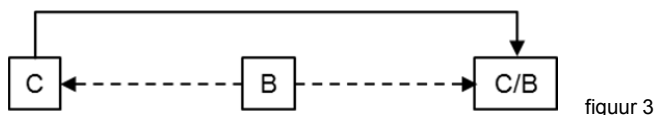


Het kopen, huren en delen van goederen en diensten zijn typerende handelingen voor het bij elkaar brengen van vraag en aanbod. Dit principe bestaat al eeuwenlang. In de nieuwe economie gebeurt dat nog steeds, zij het dat de prestatie hulp krijgt van een intermediair. Deze omstandigheid veroorzaakt een verandering in de verhoudingen en leidt tot twee andere modellen. Op de eerste plaats kan de intermediair een overeenkomst realiseerbaar

²⁴ Vooral nog beperk ik mij tot de veranderingen tussen het bedrijfsleven en de consument. Uiteraard verandert ook de rol die de overheid in dit kader bekleedt. Dit aspect komt later in dit hoofdstuk naar voren.

²⁵ Beide vormen worden voorlopig aangeduid als 'leverancier'.

maken tussen de leverancier en de afnemer. Hij brengt de partijen 'slechts' met elkaar in contact. Hiermee is de intermediair dienstbaar aan zowel de leverancier als aan de afnemer. Dit kan naast een overeenkomst tussen leverancier en afnemer resulteren in een overeenkomst tussen de intermediair en de leverancier en/of afnemer (figuur 3).



Een intermediair kan op de tweede plaats een onderdeel vormen van de transactie. In dat geval worden twee duidelijk onderscheidbare overeenkomsten gesloten (figuur 4). Eén tussen de leverancier en de intermediair en een volgende tussen de intermediair en de afnemer. Hierbij kan de situatie zich voordoen dat de daadwerkelijke leverancier niet kenbaar is voor de uiteindelijke afnemer.



Centraal in dit onderzoek staan de transacties die zijn verricht met behulp van een intermediair.

2.3.4 De praktijk

Het rapport 'Innoveren in de deeleconomie' stelt dat binnen de Nederlandse deeleconomie, in de breedste zin van het woord, zeven markten zijn te onderscheiden: goederen, ruimte, mobiliteit, energie, geld, kennis en diensten.²⁶ Op deze markten worden allerlei transacties verricht in vormen als kopen, huren, lenen, geven, ruilen en delen.

Op iedere markt zijn intermediairs in allerlei soorten en maten te vinden. Ze geven de gelegenheid tot de verkoop van goederen (*Marktplaats, eBay*), het delen of ruilen van diverse materialen (*Peerby, Jipio*), kleding (*REWEAR*), 3D-printers (*3D Hubs*), woningen (*Airbnb, Huizenruil, lamBnB*), parkeerplaatsen (*Mobypark, Justpark*), auto's (*Snappcar, MyWheels*) en boten (*Barqo*). Het verwerven van nieuwe goederen wordt vervangen door het bieden van toegang tot de bezittingen van anderen. Tevens wordt gebruik gemaakt van elkaars diensten. Intermediairs helpen bij het samenkomen van vraag en aanbod op het gebied van onder meer autoritten (*Uber, BlaBlaCar*), energie (*Vandebron*), leningen (*Zopa, Lending Club*), kennis (*Konnektid, Browncow, Lexoo*), culinaire diensten (*Thuisafgehaald*), zorgdiensten (*ZorgVoorElkaar, WeHelpen*) en klus- en schoonmaakdiensten (*Croqqr, Helping*). De C2B-variant is terug te vinden bij vormen van crowdfunding (*OnePlanetCrowd*²⁷) en crowdsourcing (*Mobbr*). Zowel het delen van goederen als het 'delen' van diensten zullen in dit onderzoek worden beschouwd als onderdeel van de deeleconomie.

²⁶ Ministerie van Economische Zaken, Innoveren in de deeleconomie, uitgevoerd door kenniscentrum shareNL, p.12.

²⁷ Overigens aardig om te zien is dat OnePlanetCrowd inmiddels al deelplatforms als Snappcar en Mobypark succesvol heeft gefinancierd (<http://mvonederland.nl/nieuws/crowdfunding-krachtig-instrument-voor-circulaire-en-deeleconomie>).

Airbnb karakteriseert de markt waar huur en verhuur van ruimte mogelijk is. Miljoenen huurders en verhuurders hebben een gratis Airbnb-account aangemaakt. Op de website worden persoonlijke profielen geverifieerd, is communicatie tussen huurders en verhuurders mogelijk en worden de betalingen verwerkt. Nadat een verhuurder voor zijn aangeboden woning een geschikte huurder heeft gevonden, ontvangt Airbnb de bedongen huursom van de huurder. Zodra de verhuurder de aangegeane afspraken met zijn huurder is nagekomen, keert Airbnb het geld uit aan de verhuurder. Wegens het in contact brengen van huurder en verhuurder houdt Airbnb volgens de algemene voorwaarden een gedeelte van de huursom in.²⁸ Het model uit figuur 3 illustreert dit. Interessant en winnend aan populariteit is het principe waarbij het contact tussen verhuurder en huurder wegvalt. IamBnB is met een dergelijk initiatief gekomen. De Airbnb-variant regelt bij het verhuren van de woning alles, van sleuteloverdracht tot schoonmaak.²⁹ Dit wordt verduidelijkt door het model uit figuur 4.

2.3.5 Concurrentie

Er bestaat grote diversiteit in de deeleconomie. Tot dusver lijken de markten op het gebied van goederen, ruimte en mobiliteit het meest ontwikkeld. Dat is te verklaren, daar zaken als gereedschap, reisartikelen, huizen en auto's zich gemakkelijk lenen voor vraag en aanbod. Wanneer dergelijke zaken on- of onderbenut raken bij consumenten zijn ze immers al geschikt voor aanbod op de markt. Zoals gezegd, wordt hierbij het verschil gemaakt door de toegenomen mogelijkheden om deze zaken daadwerkelijk te kunnen aanbieden en vragen. Transactiekosten om vraag en aanbod bijeen te brengen worden door technologische vooruitgang flink verlaagd. Die vooruitgang zorgt eveneens voor efficiënte en succesvolle informatievoorziening richting de betrokken partijen. Bovendien moeten leveranciers, intermediairs en afnemers elkaar kunnen vertrouwen. Veiligheid en betrouwbaarheid zijn daarmee ook belangrijke punten waar technologie positieve invloed op heeft.

Deze ontwikkelingen zijn veelbelovend en worden aangemoedigd.³⁰ Daarentegen leidt de massaopkomst van nieuwe deelplatforms ook tot concurrentie. De hotelbranche loopt veel inkomsten mis door de hedendaagse trend voor een overnachting Airbnb of iets gelijksoortigs in te schakelen.³¹ Het is aannemelijk dat deze gedachtegang proportioneel kan worden toegepast op andere markten. Om die omstandigheden te beheersen ontstaat enerzijds de noodzaak als traditioneel marktbedrijf aansluiting te zoeken bij nieuwe deelplatforms in de vorm van samenwerking of overname. Bovendien kunnen ze zelf iets oprichten.³² Concurrentie hoeft in beginsel niet te worden afgekeurd, maar tegenwoordig lijkt het tevens

²⁸ <https://www.airbnb.nl/help/getting-started/how-it-works>.

²⁹ <http://www.iambnb.nl/wat-we-doen/>.

³⁰ Zie bijvoorbeeld Europese Commissie, Upgrading the Single Market: more opportunities for people and business, COM(2015) 550 final, 28 oktober 2015.

³¹ Zo blijkt uit onderzoek van Colliers International en Hotelschool The Hague dat geen twijfel mag bestaan over dat de aanhoudende groei van Airbnb een bedreiging voor de hotelsector vormt. Geraadpleegd op <http://www.colliers.com/nl-nl/netherlands/insights/market-news/2016/07-06-2016-airbnb-toont-drastische-groei-in-centrum-amsterdam>.

³² Enkele voorbeelden van reeds bestaande partijen die nieuwe deelplatforms opzoeken: de verzekeringswereld en gemeenten met nieuwe deelplatforms in het algemeen, ANWB met MyWheels, DHL met MyWays, Start Green Venture Capital met Oneplanetcrowd, Randstand met Helping, CZ en Menzis met WeHelpen.

op gespannen voet te staan met het regelgevingskader. Dankzij deelplatforms veranderen consumenten in leveranciers en dienstverrichters, zonder dat zij beschikken over opleidingen, diploma's of vergunningen.³³ Daarbij bestaat onduidelijkheid over de toepassing van bestaande regelgeving op de nieuwe deelplatforms. Zij brengen doorgaans slechts vraag en aanbod bij elkaar, waardoor zij niet zelf het feitelijke aanbod verzorgen. De toepassing van onder andere vergunningen, voorschriften, kwaliteitseisen en milieuregels is daar niet op ingesteld.³⁴ Het beheersen van die economische realiteit vraagt dus anderzijds om een reactie van de regulerende overheid.³⁵ Weliswaar zal regelgeving veelal niet zo kortstondig kunnen reageren op de economische realiteit, maar daar liggen wel mogelijkheden om de deeleconomie oplossingsgericht te benaderen. Denk aan het fiscale terrein. Op dat terrein is veel onenigheid. Fiscale normen en regels zijn onveranderd van toepassing op zowel oude als nieuwe partijen. Is dat rechtvaardig? Is het tijd voor nieuwe regelgeving of dient bestaande regelgeving te worden toegepast? Is er wellicht een middenweg in de vorm van tijdelijke regelgeving? In dit onderzoek zal aandacht worden besteed aan de raakvlakken en problematiek met belastingheffing, in het bijzonder op het gebied van btw.

2.4 Conclusie

Levitt had gelijk. Technologie is krachtig. Het brengt globalisering teweeg en dat weerspiegelt als het ware de economische realiteit. Onderdeel van de hedendaagse economische realiteit zijn de nieuwe verhoudingen in de digitale economie. Het eerste actiepoint van het BEPS-project benadrukt de fiscale uitdagingen van de digitale economie. De opkomst van de digitale economie heeft de deeleconomie een nieuwe dimensie gegeven. Het C2C-concept is daaruit voortgesprongen en kenmerkt tegelijkertijd de nieuwe economie waarin het terecht is gekomen. Daar waar traditionele bedrijven de oude economie beheersen en kenmerken, spreiden presterende consumenten zich steeds verder uit in de nieuwe economie.³⁶ Die ontwikkeling wordt flink aangemoedigd door vele gespecialiseerde digitale intermediairs die vraag en aanbod samenbrengen. Met een consument als leverancier en een bedrijf als intermediair zijn de volgende transactiemodellen uiteengezet:

- Het C2C- en C2B-model zonder intermediair (figuur 2)
- Het C2C- en C2B-model met 'indirecte' intermediair (figuur 3)
- Het C2C- en C2B-model met 'directe' intermediair (figuur 4)

Dit onderzoek richt zich op de btw-aspecten van deze modellen, met name op de heffing van btw over de prestaties die eruit voortkomen. Een dergelijk onderzoek is zeker een van de fiscale uitdagingen van de digitale economie en dat maakt de cirkel weer rond.

³³ S. Ranchordas, Regels voor de digitale economie, oftewel 'uber-regulering', RegelMaat 2016 (31) 2.

³⁴ Denk bijvoorbeeld aan de Arbowet, Drank- en Horecawet, Wet Milieubeheer, voorschriften over brandveiligheid en plaatselijke verordeningen.

³⁵ De Minister van Economische Zaken schrijft in zijn brief aan de Kamer (Kamerstukken II 2014/2015, 33009, nr. 10) dat een rol van de overheid mag worden verwacht wat betreft de wendbaarheid van wet- en regelgeving en het aanpassen van regels aan veranderende economische en maatschappelijke omstandigheden.

³⁶ Of zal hier binnenkort worden gesproken over huidige economie?

HOOFDSTUK 3

Uiteenzetting: btw-rechtelijk kader

3.1 Inleiding

Inmiddels is inzichtelijk geworden dat nieuwe economische verhoudingen zijn ontstaan door technologische vooruitgang. Dit heeft geresulteerd in een aanzienlijk groeiproces van de deeleconomie, wat met name wordt gekenmerkt door het C2C-concept. In dit onderzoek zal daarom een C2C-prestatie als uitgangspunt worden genomen. Dit hoofdstuk bevat de context op basis waarvan C2C-prestaties vanuit het perspectief van de btw zullen worden geanalyseerd. In dat kader ligt de focus hoofdzakelijk op de belastbaarheid van C2C-prestaties. Tevens betreft het recht op aftrek een interessant vraagstuk.³⁷ Een belangrijke rol is weggelegd voor de btw-positie van zowel de presterende consument als van de intermediair. Omwille van de communautaire aard van de btw wordt overigens zoveel mogelijk aansluiting gezocht bij Europese begrippen als 'btw' en 'belastingplichtige' en niet bij de nationaal corresponderende termen 'omzetbelasting' en 'ondernemer' uit de Wet OB.

3.2 Normen in de btw

3.2.1 Algemeen

De btw is een indirecte verbruiksbelasting die algemeen van toepassing is op transacties betreffende goederen en diensten.³⁸ Hieruit blijkt een algemeen en een indirect karakter. Het algemene karakter slaat op alle transacties van goederen en diensten, het object. Gewenst is dat de btw zo algemeen mogelijk wordt geheven.³⁹ Het indirecte karakter impliceert dat de heffing van btw plaatsvindt bij de leverancier van goederen of de verrichter van diensten, het subject. Zoals iedere belasting heeft de btw betrekking op objectniveau en subjectniveau.

3.2.2 Rechtskarakter

In beginsel gaat het rechtskarakter om de vraag wie en wat de wetgever wenst te belasten en waarom.⁴⁰ Wat belast moet worden in de btw volgt onder meer uit artikel 1, tweede lid van de Btw-richtlijn. Het btw-stelsel berust op het beginsel dat een algemene verbruiksbelasting wordt geheven op goederen en diensten. Daarmee wordt beoogd alle particuliere consumptie in de heffing te betrekken. Wie wordt aangemerkt als 'belastingplichtige' vloeit voort uit het

³⁷ Er zal niet specifiek worden ingegaan op zaken als de plaats van de prestatie, de maatstaf van heffing, het tarief en de vrijstellingen. Het doel is om dit onderzoek niet te veelomvattend te maken en de diepgang te waarborgen.

³⁸ Zie artikel 1, tweede lid van de Btw-richtlijn.

³⁹ Zie ook punt 5 in de considerans van de Btw-richtlijn.

⁴⁰ H.W.M. van Kesteren, Fiscale rechtswil (diss.), Gouda Quint, Arnhem, p. 55 e.v.

indirecte karakter. De btw wordt weliswaar afgewenteld op de consument, maar de heffing van btw vindt plaats bij de leverancier of dienstverrichter. Artikel 2, eerste lid van de Btw-richtlijn duidt dit aan door leveringen van goederen en diensten, verricht door een als zodanig handelende belastingplichtige, aan te merken als handelingen die aan btw zijn onderworpen. De belastingplichtige vervult ter zake een spilfunctie bij het belasten van het verbruik dat hij voor anderen mogelijk maakt.⁴¹ Het indirecte karakter van de btw is zodoende geen doel op zich, maar een middel om op doelmatige wijze zoveel mogelijk recht te doen aan de norm die het rechtskarakter oplegt; het particuliere verbruik moet worden belast.⁴² Naast deze algemene norm kent de btw twee andere essentiële normen. Deze volgen hieronder. Gezamenlijk vormen zij een belangrijke interpretatiebron van het btw-stelsel.

3.2.3 Neutraliteit

Het btw-stelsel moet een zo groot mogelijke neutraliteit waarborgen. Met die gedachte neemt het neutraliteitsbeginsel bij de invoering van het btw-stelsel een fundamenteel uitgangspunt in. Het is een van de basisbeginselen in de btw.⁴³ Ten aanzien van het neutraliteitsbeginsel kan onderscheid worden gemaakt tussen een economische en een juridische dimensie.⁴⁴

De economische dimensie van neutraliteit hangt samen met het evenredigheidsbeginsel. Volgens artikel 1, tweede lid van de Btw-richtlijn dient de btw namelijk strikt evenredig te zijn aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces voor de fase van heffing plaatsvond. Economische neutraliteit ziet dus allereerst op het voorkomen van dubbele heffing (cumulatie) dan wel dubbele niet-heffing. Bovendien moet de hoogte van de belastingheffing onafhankelijk zijn van de lengte van de bedrijfskolom.

Daarnaast kent neutraliteit een juridische dimensie. Het neutraliteitsbeginsel is namelijk ook een verbijzondering van het gelijkheidsbeginsel.⁴⁵ Volgens punt 7 van de considerans van de Btw-richtlijn moet het btw-stelsel uiteindelijk mededingingsneutraal zijn in die zin dat op het grondgebied van elke lidstaat op soortgelijke goederen en diensten dezelfde belastingdruk rust. Dit geldt wederom ongeacht de lengte van de bedrijfskolom. Het HvJ brengt de juridische neutraliteit onder andere tot uitdrukking door erop toe te zien dat belastingplichtigen niet verschillend worden behandeld voor gelijksoortige diensten die met elkaar concurreren.⁴⁶ Zij stelt in die lijn ook dat soortgelijke goederen, die bijgevolg met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw niet ongelijk mogen worden behandeld. Dat principe geldt in enigszins ruimere vorm mede voor soortgelijke economische verrichtingen.⁴⁷ Concluderend wordt ervan uitgegaan dat soortgelijke economische verrichtingen automatisch

⁴¹ B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, Kluwer, Deventer, 2016 (vierde druk), p. 1.

⁴² A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw (diss.)*, Kluwer, Deventer, 2009, p. 36.

⁴³ Zie bijvoorbeeld HvJ 17 oktober 1989, 231/87 en 129/88 88 (Carpaneto Piacentino), r.o. 22 en HvJ 19 september 2000, C-454/98 (Schmeink & Strobel), r.o. 59.

⁴⁴ A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw (diss.)*, Kluwer, Deventer, 2009, p. 31 e.v.

⁴⁵ J.L.M. Gribnau, *Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving: Rechtvaardigheid hanteerbaar gemaakt*, in A.C. Rijkers en H. Vording (red.), *Vijf jaar Wet IB 2001*, Kluwer, Deventer, 2006, p. 53.

⁴⁶ HvJ 10 juli 2008, C-484/06 (Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV), r.o. 36.

⁴⁷ HvJ 22 mei 2008, C-162/07 (Amplificientica), r.o. 25.

met elkaar concurreren en geen ongelijke btw-behandeling mogen ondergaan. Een ongelijke btw-behandeling kan zich voordoen op het niveau van belastingplichtigen, tussen economische verrichtingen onderling en op het niveau van consumenten.⁴⁸

3.2.4 Doelmatigheid

Het belasten van particulier verbruik moet bovendien 'op doelmatige wijze' geschieden. Uit punt 5 van de considerans van de Btw-richtlijn volgt immers dat het btw-stelsel eenvoudig benodigd. Het HvJ bevestigt in dat kader dat eerbiediging van het evenredigheidsbeginsel in bepaalde situaties dient te worden verenigd met de praktische behoeften van een daadwerkelijke toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel.⁴⁹ 'Dient te worden verenigd met' praktische behoeften impliceert dat het doelmatigheidsbeginsel ertoe kan leiden dat in bepaalde situaties minder of geen gewicht wordt toegekend aan andere beginselen. Het doelmatigheidsbeginsel moet evenwel niet als uitgangspunt worden genomen in de gevallen waarin het niet ongeschonden kan worden verenigd met andere beginselen zoals het neutraliteitsbeginsel. In die gevallen zal het naar proportionaliteit moeten worden toegepast. Aangenomen wordt dat een zo eenvoudig mogelijke wijze van heffing inherent is aan het doelmatigheidsbeginsel. Deze eenvoud ofwel doelmatigheid dient zowel vanuit de positie van de fiscus als de belastingplichtige te worden gezien.⁵⁰

3.2.5 Samenhang

De algemene belasting op particulier verbruik in combinatie met de indirecte wijze van heffing maakt de btw erg aantrekkelijk voor de overheid. Dit karakter hangt nauw samen met de betekenis van het rechtskarakter, het neutraliteitsbeginsel en het doelmatigheidsbeginsel. In punt 5 van de considerans van de Btw-richtlijn komen bovenstaande uitgangspunten nadrukkelijk samen. Een btw-stelsel verkrijgt namelijk de grootste mate van eenvoud en neutraliteit wanneer de belasting zo algemeen mogelijk wordt geheven en het toepassingsgebied ervan alle fasen van de productie en de distributie, zomede het verrichten van diensten omvat. Verder verhoudt de juridische neutraliteit zich op interessante wijze met het rechtskarakter. Een ongelijke behandeling van gelijke belastingplichtigen of gelijke transacties kan ertoe leiden dat de belasting niet kan worden afgewenteld op de eindconsument op wie de belasting volgens het rechtskarakter dient te drukken.⁵¹ Als gevolg daarvan zou weer afbreuk worden gedaan aan de algemene heffing die de btw beoogt te zijn. Ook het doelmatigheidsbeginsel houdt sterk verband met het rechtskarakter, nu de indirecte wijze van heffing bedoeld is om het btw-systeem praktisch hanteerbaar te houden.⁵² Aldus zijn de uitgangspunten van het btw-stelsel onderling zodanig verweven dat een fiscale eenheid hen niet had misstaan.

⁴⁸ Zie in deze lijn ook A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (diss.), Kluwer, Deventer, 2009, p. 32-33.

⁴⁹ HvJ 10 juli 2008, C-484/06 (*Fiscale Eenheid Koninklijke Ahold NV*), r.o. 39.

⁵⁰ A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (diss.), Kluwer, Deventer, 2009, p. 39-40.

⁵¹ A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (diss.), Kluwer, Deventer, 2009, p. 38.

⁵² A.E. Spiessens, *Heffing aan de grens* (diss.), Tilburg University, 2015, p. 64.

3.3 Belastingplicht

3.3.1 Algemeen

Heffing van btw komt slechts ter zake indien sprake is van belastingplicht. Het begrip belastingplicht is de indicator om vast te stellen of een activiteit op subjectniveau belastbaar of onbelastbaar is.⁵³ Het is van doorslaggevend belang om te beoordelen in welke mate presterende consumenten verplicht zijn btw te voldoen over de prestaties die zij verrichten. De belastingplicht is daarmee een kernaspect van dit onderzoek. Alle bepalingen inzake belastingplicht zijn opgesomd onder artikel 9 tot en met 13 van de Btw-richtlijn. Daarmee is het btw-stelsel gebaseerd op een uniform begrip 'belastingplichtigen'. Het begrip moet zodoende op communautaire basis en uitsluitend aan de hand van deze artikelen worden uitgelegd en toegepast.⁵⁴ Behalve een uniforme werkingssfeer heeft het begrip ook een zeer ruime werkingssfeer.⁵⁵ Het ruime doel van het btw-stelsel om een algemene verbruiksbelasting te zijn, heeft immers ten gevolge dat belastingplicht als middel eveneens ruim moet worden geïnterpreteerd.

3.3.2 De elementen van belastingplicht

Volgens artikel 9, eerste lid van de Btw-richtlijn is een belastingplichtige 'eenieder die, ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit'. Deze definitie bevat drie elementen.

Het eerste element 'eenieder' heeft werkelijk betrekking op iedereen. Zowel natuurlijke personen als rechtspersonen als samenwerkingsverbanden kwalificeren als eenieder. De aanwezigheid van rechtspersoonlijkheid is dus geen vereiste, daar sprake van feitelijke maatschappelijke zelfstandigheid al voldoende is.⁵⁶ Belastingplicht is daarmee niet afhankelijk van de juridische hoedanigheid van de leverancier of dienstverrichter.

Het tweede element 'zelfstandig' omvat de eis dat activiteiten zelfstandig moeten worden verricht. Blijkens artikel 10 van de Btw-richtlijn hebben zelfstandig verrichte activiteiten betrekking op activiteiten die niet zijn gebaseerd op een juridische band waaruit een verhouding van ondergeschiktheid blijkt. Rechtspersonen worden over het algemeen altijd als zelfstandig beschouwd. Het zelfstandigheids criterium ziet op een arbeidsverhouding vanwege de begrippen 'loontrekkende' en 'werkgever'.⁵⁷ Aldus lijkt de eis van zelfstandigheid

⁵³ In dit verband moet worden opgemerkt dat 'belastbaar' of 'onbelastbaar' betrekking heeft op enerzijds vallend binnen en anderzijds vallend buiten de werkingssfeer van de btw. Hoewel dit een fundamentele btw-les is, worden deze begrippen regelmatig verward met 'belast' en 'onbelast'. Belaste en onbelaste activiteiten zijn belastbare activiteiten, vallen dus binnen de werkingssfeer van de btw en zien op met btw belaste activiteiten respectievelijk van btw vrijgestelde activiteiten.

⁵⁴ Zie ook HvJ 29 april 2004, C-137/02 (Faxworld) r.o. 29.

⁵⁵ Zie bijvoorbeeld HvJ 29 april 2004, C-137/02 (Faxworld), r.o. 27.

⁵⁶ HvJ 27 januari 2000, C-23/98 (Heerma), r.o. 8

⁵⁷ Zie HvJ 3 maart 2005, C-472/03 (Arthur Andersen), r.o. 21. De zelfstandigheid van rechtspersonen is onder omstandigheden uitgezonderd indien sprake is van een samenwerkingsverband, een vaste inrichting of een fiscale eenheid. Zie voor een uitgebreide uitwerking hiervan G.J. van Norden, *Het concern in de btw* (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, p. 92 e.v., A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (diss.), Kluwer, Deventer, 2009, p. 145 e.v.

enkel te zien op natuurlijke personen. Naast het feit dat het praktisch onmogelijk is om de enorme categorie natuurlijke personen in loondienst aan te merken als belastingplichtige, kan dit eveneens theoretisch juist worden beschouwd. Zij treden immers namens hun werkgever in het economisch verkeer op en maken als zodanig niet zelfstandig deel uit van de productie- en handelsketen.⁵⁸

De zelfstandigheid moet voortvloeien uit het derde element van belastingplicht; het verrichten van een 'economische activiteit'. De economische activiteit als belangrijkste element van belastingplicht zal in paragraaf 3.4 afzonderlijk aan bod komen.

3.3.3 Verruiming en beperking

Met het ruime toepassingsbereik van het begrip belastingplicht wordt het doel van de btw, het belasten van consumptie, zo optimaal mogelijk verwezenlijkt. Bovendien is een dergelijk ruime invulling noodzakelijk om te bereiken dat de btw niet blijft drukken bij personen die goederen en diensten niet voor consumptieve doeleinden gebruiken.⁵⁹ Zodoende is een ruime interpretatie van belastingplicht zowel ten behoeve van de output- als inputzijde van belang. Dit waarborgt het doel en de neutraliteit van de btw.

De doelstelling en neutraliteit van het btw-stelsel zijn geregeld het aanknopingspunt teneinde het begrip belastingplicht uitleg en invulling te geven. Zo vereist onder andere een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten dat de tot die werkzaamheden voorbereidende handelingen reeds tot de economische activiteiten worden gerekend.⁶⁰ Daarentegen is belastingplicht ook gebonden aan beperkingen. Dat bevordert eveneens de neutraliteit van de btw. In dat kader heeft het HvJ bijvoorbeeld beslist dat werkzaamheden die uitsluitend bestaan in het verschaffen van prestaties zonder directe tegenprestatie niet zijn onderworpen aan btw en daarom niet leiden tot belastingplicht.⁶¹ Een begrip dat enerzijds aan verruiming en anderzijds aan beperkingen onderhevig is, leidt tot een interessante vraag. Waar ligt de grens van belastingplicht? Die grens kan de nodige geschillen veroorzaken. Het begrip belastingplicht is dan ook regelmatig het onderwerp geweest van de zogeheten prejudiciële vragen aan het HvJ, met uniforme interpretatie en toepassing in de lidstaten als doel. Zo werd in 1982 voor het eerst bepaald dat het uitsluitend verrichten van prestaties om niet voor de btw geen belastingplicht teweegbrengt.⁶² In 1996 is wederom benadrukt dat de verhuur van een lichamelijke zaak (in casu een kampeerwagen) een economische activiteit betreft, zodra die verhuur is gericht op het duurzaam verkrijgen van opbrengsten.⁶³ Vrij recentelijk is geoordeeld dat de exploitatie van zonnepanelen als een belastingplichtige activiteit wordt aangemerkt.⁶⁴ Sluit het als particulier verhuren van de eigen woonruimte aan consumenten via gespecialiseerde online platforms hier niet mooi bij aan?

⁵⁸ G.J. van Norden, *Het concern in de btw* (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, p. 91.

⁵⁹ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2014 (veertiende druk) p. 69.

⁶⁰ HvJ 14 februari 1985, 268/83 (Rompelman), r.o. 22.

⁶¹ HvJ 1 april 1982, 89/81 (Hong Kong Trade Development Council), r.o. 10.

⁶² HvJ 1 april 1982, 89/81 (Hong Kong Trade Development Council).

⁶³ HvJ 26 september 1996, C-230/94 (Renate Enkler).

⁶⁴ HvJ 20 juni 2013, C-219/12 (Thomas Fuchs).

3.3.4 Incidenteel en regelmatig verrichte prestaties

Ondanks de beoogde uniforme uitlegging en toepassing van belastingplicht in de gehele Europese Gemeenschap, hebben de lidstaten een zekere beoordelingsvrijheid.⁶⁵ Volgens artikel 12 van de Btw-richtlijn kunnen lidstaten het begrip belastingplicht uitbreiden tot gevallen waarin incidenteel een economische activiteit wordt verricht. In een enkel geval is dit zelfs verplicht.⁶⁶ Het begrip belastingplichtige moet immers zodanig worden gedefinieerd, dat de lidstaten, teneinde een betere belastingneutraliteit te waarborgen, in staat worden gesteld hieronder personen te laten vallen die incidenteel handelingen verrichten.⁶⁷ In de Btw-richtlijn zijn twee voorbeelden genoemd met betrekking tot de levering van onroerende zaken. Dat deze handelingen slechts voorbeelden zijn, lijkt te blijken uit de woorden 'met name'.⁶⁸ Een keuzemogelijkheid geldt niet voor eenieder die incidenteel een nieuw vervoersmiddel levert aan een afnemer in een andere lidstaat. Deze leverancier is verplicht belastingplichtig.

De mogelijkheid om ieder die incidenteel handelingen verricht aan te merken als belastingplichtige, impliceert dat belastingplichtigen met een zekere regelmaat moeten presteren. De bepaling zou anders overbodig zijn. Hierover bestaat een grote mate van consensus.⁶⁹ De vereiste regelmatigheid kan worden beschouwd als een concessie aan de uitvoerbaarheid van het btw-stelsel. Het stelt de lidstaten in de gelegenheid de heffing van btw te vergemakkelijken.⁷⁰ Gelet op het basisbeginsel dat de btw een verbruiksbelasting is die beoogt de consumptie te belasten, zou immers elke besteding die leidt tot consumptief verbruik btw-heffing als gevolg hebben. Dat zou de btw echter een onuitvoerbare belasting maken. Het regelmatigheidsvereiste vermijdt zo enorme administratieve problemen voor de belastingautoriteiten en de grote hoeveelheid bijkomende belastingplichtigen. Dat maakt de btw aantrekkelijk. Het negeren van belastingplicht voor incidentele prestaties houdt in dat de grens zal moeten worden bepaald tussen regelmatig en niet-regelmatig deelnemen aan het economisch verkeer.⁷¹ Er is evenwel geen zuiver antwoord op de vraag wanneer regelmatig prestaties worden verricht. Het betreft afbakeningsproblematiek, waarin een neutrale invulling van regelmaat moet worden afgewogen tegen de praktische uitvoerbaarheid van de btw.

3.4.5 Bijzondere regeling voor kleine ondernemingen

Een belastingplichtige is niet per definitie gehouden btw in rekening te brengen over zijn prestaties. Zo is de btw onder meer voorzien van vrijstellingen voor bepaalde activiteiten en een nultarief voor export. Ook bestaat een bijzondere regeling voor kleine ondernemingen.

⁶⁵ Een nadere invulling van het begrip komt tot uiting in de artikelen 11, 12 en 13 van de Btw-richtlijn.

⁶⁶ Zie artikel 9, tweede lid van de Btw-richtlijn.

⁶⁷ Aldus punt 13 van de considerans van de Btw-richtlijn.

⁶⁸ Ook in de literatuur wordt gesteld dat tevens andere incidentele handelingen tot belastingplicht kunnen leiden. Zie bijvoorbeeld D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, p. 40, G.J. van Norden, *Het concern in de btw (diss.)*, Kluwer, Deventer, 2007, p. 118 en B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, Kluwer, Deventer, 2016 (vierde druk), p. 29.

⁶⁹ Zie A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw (diss.)*, Kluwer, Deventer, 2009, p. 155. Hij verwijst onder andere naar toelichtingen van Van Hilten, Van Kesteren, Van Norden en Van Zadelhoff.

⁷⁰ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2014 (veertiende druk) p. 82-83.

⁷¹ Zie in deze lijn D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, p. 40.

De regeling voor kleine ondernemingen (hierna: KOR) biedt lidstaten de mogelijkheid vereenvoudigde regels op te stellen inzake belastingheffing en belastinginning.⁷² Kleine ondernemingen maken op basis hiervan aanspraak op vrijstellingen dan wel verminderingen van btw met betrekking tot de verrichte leveringen en diensten of de verschuldigde btw. De essentie van de KOR is allereerst gelegen in het bieden van een financiële tegemoetkoming voor kleine ondernemingen.⁷³ Op de tweede plaats kan de regeling worden aangewend om op administratief gebied tegemoet te komen aan kleine ondernemingen.⁷⁴ De KOR neemt daarmee de bezwaren weg van het toepassen van de normale btw-regels. Dit lijkt ten goede te komen aan de eenvoud van btw-heffing. Hierdoor ondervinden ook belastingautoriteiten praktische voordelen.⁷⁵ Er gelden enige voorwaarden voor de toepassing van de KOR. Uit de Btw-richtlijn volgt onder andere dat de KOR niet mag leiden tot een vermindering van de belastingopbrengst, de KOR geldt niet voor de hiervoor behandelde incidentele handelingen en de KOR is enkel van toepassing op in de lidstaat gevestigde belastingplichtigen.

3.4 Economische activiteiten

3.4.1 Algemeen

Een belastingplichtige dient een economische activiteit te verrichten. Uit de Btw-richtlijn volgt dat economische activiteiten werkzaamheden betreffen van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. In het bijzonder kwalificeert als economische activiteit de exploitatie van een zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.⁷⁶ De Btw-richtlijn heeft daarmee een aanzienlijke reikwijdte toegekend aan het begrip.

3.4.2 Het objectieve karakter

Economische activiteiten hebben betekenis op objectniveau en subjectniveau. Tot economische activiteiten behoren op de eerste plaats de belastbare handelingen opgesomd onder artikel 2, eerste lid van de Btw-richtlijn: leveringen van goederen, diensten, intracommunautaire verwervingen van goederen en invoer van goederen.⁷⁷ Hierbij betreffen

⁷² De KOR is neergelegd in artikel 281 tot en met 294 van de Btw-richtlijn.

⁷³ In Nederland wordt bij een jaarlijks verschuldigd btw-bedrag van € 0 tot € 1.345 een gehele vrijstelling van btw verleend. De gehele vrijstelling gaat op verzoek gepaard met uitsluiting van de administratieve verplichtingen. Is het verschuldigde bedrag hoger dan €1.345 maar niet hoger dan € 1883, wordt een vermindering van btw verleend. In dit geval geldt de uitsluiting van administratieve verplichtingen niet. Indien het verschuldigde btw-bedrag € 1883 overstijgt, is de KOR niet van toepassing. Zie artikel 25 van de Wet OB en artikel 24-25a van de Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting.

⁷⁴ Zie ook M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2014 (veertiende druk) p. 492-496.

⁷⁵ Denk met name in het kader van controle.

⁷⁶ Zie artikel 9, eerste lid, tweede alinea van de Btw-richtlijn.

⁷⁷ Van Norden merkt in dit verband nog op dat handelingen om niet eveneens als economische activiteit kunnen kwalificeren, zodra deze worden verricht naast handelingen die wel onder bezwarende titel worden verricht. Bovendien schetst hij een restcategorie, aan te duiden als overige werkzaamheden dan wel overige activiteiten. Hieronder vallen bijvoorbeeld voorbereidende handelingen of interne werkzaamheden. Zie: G.J. van Norden, *Het concern in de btw* (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, p. 97 e.v. Zie ook A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (diss.), Kluwer, Deventer, 2009, p. 152-153.

de levering van goederen en diensten onder bezwarende titel de belangrijkste economische activiteiten. Op de tweede plaats stellen economische activiteiten de belastingplicht vast op subjectniveau. Gebleken is dat het subject een middel is om het object te belasten. Het object is daarmee bepalend voor het subject. Het uitgangspunt is dan ook dat de economische activiteit hoofdzakelijk moet worden vormgegeven door het object.

Economische activiteiten behelzen alle dienstverrichtingen van de vrije beroepen. Daarbij dient iedere activiteit op zichzelf te worden beschouwd, onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat van de activiteit.⁷⁸ Het is niet van belang waarom een prestatie wordt verricht. Evenmin is de feitelijke uitkomst van belang. Slechts relevant is of de activiteit als economische activiteit kwalificeert. Deze objectieve benadering waarborgt de neutraliteit van de btw. Zo werden in het arrest Rēdlihs houtleveringen verricht om de gevolgen van overmacht door stormschade te compenseren. Omstandigheden die betrekking hebben op het doel van de verrichte handelingen blijken echter irrelevant zijn voor de vraag of de prestaties moeten worden gekwalificeerd als economische activiteiten, aldus het HvJ.⁷⁹ Desalniettemin kan een subjectief element aan een economische activiteit kleven. Zo zijn intenties van belang ingeval voorbereidende handelingen reeds als economische activiteit worden gewenst, zij het dat objectieve gegevens dit dienen te ondersteunen.⁸⁰ Een subjectieve benadering, zo zal blijken, verdient daarom toch enige aandacht.

3.4.3 Streven naar opbrengst

Het uitsluitend verrichten van prestaties om niet wordt niet als economische activiteit beschouwd.⁸¹ Daarbij kunnen prestaties met een te lage vergoeding onder omstandigheden worden gelijkgesteld met prestaties om niet en evenmin als economische activiteit kwalificeren.⁸² De eis dat een vergoeding aanwezig dient te zijn, heeft als gevolg dat opbrengst wordt genoten door de prestatieverrichter. Dit gevolg kan min of meer vrij worden vertaald naar een opbrengstvereiste. Dat kan enige verwarring scheppen, nu voor een economische activiteit geen belang toekomt aan het oogmerk en het resultaat. Het ziet in die context echter op het beogen van winst.⁸³ De economische activiteit vereist wel een streven naar opbrengst. Het opbrengstvereiste valt tevens op te maken uit het feit dat prestaties onder bezwarende titel moeten worden verricht.⁸⁴ Bovendien lijkt enkel het woord 'economisch' al te impliceren dat een economische activiteit een streven naar opbrengst met zich mee moet brengen.⁸⁵ Dat een economisch belang moet worden nagestreefd, wordt bevestigd door het HvJ. Niet iedere willekeurige activiteit met duurzame inkomsten is immers

⁷⁸ HvJ 26 maart 1987, 235/85 (Commissie/Nederland), r.o. 8.

⁷⁹ HvJ 19 juli 2012, C-263/11 (Rēdlihs), r.o. 29.

⁸⁰ Zie in dit kader HvJ 14 februari 1985, 268/83 (Rompelman), r.o. 12. Zie in dit kader ook HvJ 29 februari 1996, C-110/94 (INZO), r.o. 18 en HvJ 3 maart 2005, C-32/03 (Fini H.), r.o. 28.

⁸¹ HvJ 1 april 1982, 89/81 (Hong Kong Trade Development Council), r.o. 10.

⁸² In dit onderzoek komt geen belang toe aan te lage vergoedingen dan wel vergoedingen uit vrijgevigheid. Voor een uitgebreide opvatting wordt verwezen naar G.J. van Norden, *Het concern in de btw (diss.)*, Kluwer, Deventer, 2007, p. 105 e.v.

⁸³ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2014 (veertiende druk) p. 78.

⁸⁴ Zie ook paragraaf 3.5.

⁸⁵ A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw (diss.)*, Kluwer, Deventer, 2009, p. 154.

een economische activiteit. Zo werden in het SPÖ-arrest duurzame inkomsten verkregen in de vorm overheidsmiddelen en lidmaatschapsbijdragen, maar met die inkomsten werd enkel bijgedragen aan politieke wilsvorming in de vorm van propaganda-activiteiten. Het duurzame streven naar opbrengsten ontbrak. Hierdoor werd met de activiteiten volgens het HvJ niet werkzaam opgetreden op de een of de andere markt.⁸⁶

3.4.4 Duurzaamheid

De regelmatigheid waarmee een subject moet optreden om als belastingplichtige te kwalificeren, ligt tevens besloten in het begrip 'economische activiteit' zoals dat door het HvJ is gedefinieerd. Dit zal in het vervolg worden aangeduid als de duurzaamheid van de economische activiteit. In samenhang met het opbrengstvereiste dient een economische activiteit ook een zekere duurzaamheid te bevatten. In dit verband is geoordeeld dat het begrip economische activiteit niet ziet op slechts bij gelegenheid dan wel incidenteel verrichte activiteiten.⁸⁷ Nadrukkelijker is geoordeeld dat sprake is van een economische activiteit wanneer de activiteit duurzaam is.⁸⁸ De eis dat sprake moet zijn van een duurzame activiteit, wordt niet geacht aanwezig te zijn als activiteiten bij gelegenheid worden verricht. Een duurzame activiteit met een opbrengststreven lijkt daarentegen wel aanwezig te zijn als een economische activiteit regelmatig wordt verricht. Uit het regelmatig verrichten van prestaties kan daarom de duurzaamheid van een economische activiteit worden afgeleid. Hierbij is mede het subjectieve element van belang. Incidenteel verrichte prestaties zullen in het algemeen niet worden ondersteund met een complex van daarmee samenhangende werkzaamheden. Dat zal doorgaans wel gebeuren bij degene die de intentie heeft met regelmaat te presteren.⁸⁹ Die intenties hebben onder andere betrekking op het oogmerk en het resultaat van een activiteit; twee zaken waarmee de invulling van het begrip belastingplicht eigenlijk geen rekening behoort te houden.

3.4.5 Exploitatie

Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.⁹⁰ Er wordt vanuit gegaan dat dit geen uitbreiding van de definitie van een economische activiteit betreft.⁹¹ De exploitatie van een zaak is een voorbeeld van een economische activiteit en daarmee een werkzaamheid van een dienstverrichter.

⁸⁶ HvJ 6 oktober 2009, C-267/08 (SPÖ Landesorganisation Kärnten), r.o. 24-25.

⁸⁷ HvJ 26 september 1996, C-230/94 (Renate Enkler), r.o. 20 en HvJ 14 november 2000, C-142/99 (Floridienne & Berginvest), r.o. 28.

⁸⁸ HvJ 13 december 2007, C-408/06 (Franz Götz), r.o. 18. Zie in deze lijn ook HvJ 26 maart 1987, 235/85 (Commissie/Nederland), r.o. 8.

⁸⁹ Zie in deze lijn M.E. van Hilten, Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 1992, p. 179.

⁹⁰ Artikel 9, eerste lid, tweede alinea, tweede volzin van de Btw-richtlijn.

⁹¹ Zie HvJ 19 november 1998, C-305/97 (Royscot Leasing Ltd), r.o. 23, waarin het HvJ te kennen geeft met de woorden 'in het bijzonder' geen beperkende werking te bedoelen. Zie tevens G.J. van Norden, Het concern in de btw (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, p. 102, M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, Omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2014 (veertiende druk) p. 84.

De Europese Commissie heeft met exploitatie bedoeld op de terbeschikkingstelling van een vermogensbestanddeel aan een derde.⁹² Ook het HvJ heeft zich gebogen over de term 'exploitatie'. Uit het Van Tiem-arrest volgt dat de exploitatie van een zaak betrekking heeft op alle handelingen die zijn bedoeld uit het betrokken goed duurzaam opbrengst te verkrijgen.⁹³ Uit de uiteindelijke beslissing van het arrest concludeert Van Zadelhoff dat de voor exploitatie benodigde elementen 'een gebruiksrecht', 'voor een bepaald tijdvak' en 'tegen vergoeding' betreffen.⁹⁴ Omdat het HvJ met betrekking tot deze elementen geen voorbehouden heeft gemaakt, lijkt een toetsing aan het begrip duurzaam niet meer aan de orde. Met een toets aan het drietal elementen lijkt te kunnen worden volstaan. Het arrest Renate Enkler biedt echter opheldering. Ook Van Zadelhoff komt door het Enkler-arrest terug op zijn redenering en merkt op dat niet aan de toets van duurzaamheid voorbij kan worden gegaan.⁹⁵ In het arrest overwoog het HvJ dat het begrip economische activiteit niet slechts ziet op bij gelegenheid verrichte activiteiten.⁹⁶ Tevens werd beslist dat de verhuur van een lichamelijke zaak erop moet zijn gericht duurzaam opbrengsten te verkrijgen. In dat geval is de exploitatie aan te merken als een economische activiteit. Om dit vast te stellen moet de nationale rechter het geheel van omstandigheden van het concrete geval beoordelen. Kennelijk bestaat hierop dus geen eenduidig antwoord.

De exploitatie van een zaak als economische activiteit is zo geformuleerd dat de duurzaamheid ziet op het verkrijgen van duurzame opbrengst. Dit kan opmerkelijk worden bevonden. Daar waar Van Doesum benadrukt dat naast duurzame opbrengst toch ook het tijdselement van belang is⁹⁷, merkt Van Hilten op dat het gezien het karakter van de btw meer voor de hand had gelegen als de duurzaamheidseis was gekoppeld aan de duurzaamheid van de prestatie en niet primair aan de duurzaamheid van de opbrengst.⁹⁸ In mijn optiek is het mogelijk de duurzaamheid eveneens te koppelen aan de duurzaamheid van de prestatie.⁹⁹ Nergens wordt immers geëist dat een vergoeding regelmatig moet worden ontvangen. Er mag vanuit worden gegaan dat een eenmalige huursom ten behoeve van een huurovereenkomst van tien jaar zonder meer als duurzame opbrengst kwalificeert. Dat de ontvangen huursom op regelmatige basis moet worden verkregen, zou afbreuk doen aan de neutraliteit. Aldus is tevens het neutraliteitsbeginsel geschikt om het standpunt, dat ook bij aanwezigheid van een duurzame prestatie zonder duurzame opbrengst sprake is van een economische activiteit, te ondersteunen.¹⁰⁰ Bovendien overweegt het HvJ dat de criteria van een economische activiteit, die de *duurzaamheid van de activiteit* en de daaruit verkregen opbrengsten betreffen, ook voor de exploitatie van een zaak gelden.¹⁰¹

⁹² Toelichting bij het voorstel voor een Zesde richtlijn van de Raad van 29 juni 1973, COM 73/950, V-N 1973, nr. 18A, p. 751.

⁹³ HvJ 4 december 1990, C-186/89 (Van Tiem), r.o. 18.

⁹⁴ B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, Kluwer, Deventer, 2016 (vierde druk), p. 16-17.

⁹⁵ B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, Kluwer, Deventer, 2016 (vierde druk), p. 16-17.

⁹⁶ HvJ 26 september 1996, C-230/94 (Renate Enkler), r.o. 20.

⁹⁷ A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw* (diss.), Kluwer, Deventer, 2009, p. 156.

⁹⁸ M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW* (diss), Kluwer, Deventer, 1992, p. 188.

⁹⁹ Dit wordt tevens geopperd in D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2001, p. 37.

¹⁰⁰ M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW* (diss), Kluwer, Deventer, 1992, p. 189.

¹⁰¹ HvJ 13 december 2007, C-408/06 (Franz Götz), r.o. 18.

3.5 Bezwarende titel

Het uitsluitend verrichten van prestaties zonder tegenprestatie leidt niet tot belastingplicht. Zoals gebleken, is een vorm van tegenprestatie vereist om als belastingplichtige te kwalificeren. Enkel een uitgaande prestatie is niet voldoende. Hieraan is in de Btw-richtlijn inhoud gegeven door slechts handelingen verricht onder bezwarende titel te onderwerpen aan de btw.¹⁰² Uit het klassieke voorbeeld van de orgeldraaier¹⁰³ volgt dat die bezwarende titel kan worden geconstateerd als een rechtstreeks verband bestaat tussen de uitgaande prestatie enerzijds en de tegenprestatie anderzijds. Die tegenprestatie wordt doorgaans de vergoeding genoemd. Hoewel in de Btw-richtlijn, en in de onze nationale Wet OB evenmin, niet expliciet is opgenomen dat tegenover iedere prestatie een vergoeding behoort te staan, is dit lang geleden door het HvJ beslist.¹⁰⁴ Daarbij komt dat de ontvangen vergoeding moet kunnen worden uitgedrukt in een geldbedrag en een werkelijke tegenwaarde voor de verleende prestatie moet vormen. Het ligt voor de hand dat deze aloude bepalingen niet altijd gemakkelijk verenigbaar zijn met de ontwikkelingen op het gebied van bijvoorbeeld cryptogelden. Wat te denken van situaties waar het 'delen' zich heeft ontplooid in 'ruilen' en de daadwerkelijke vergoeding onduidelijk is?

3.6 Intermediair

3.6.1 Algemeen

Tussen twee anderen, in het midden liggend, tussenliggend, tussenkomst, geplaatst tussen. Dit betreffen letterlijke vertalingen van intermediair. Ook in de btw wordt weleens gesproken van intermediairs. Daarmee wordt bedoeld op tussenkomende partijen in een transactie. Naar voren is gekomen dat intermediairs in de deeleconomie een belangrijke rol vervullen bij de totstandkoming van C2C-prestaties. Zij hebben die belangrijke rol eveneens bij de beoordeling en kwalificatie van C2C-prestaties in de btw. In dat verband is de functie van een intermediair van belang. Bepalend hiervoor is of de tussenkomst op naam en voor rekening van een ander of op eigen naam en voor rekening van een ander geschiedt. Bovendien is relevant of de prestatie van de oorspronkelijke leverancier of dienstverrichter bestaat uit de verkoop van gebruikte goederen, de verkoop van 'nieuwe' goederen, een dienst of een elektronische dienst. Achtereenvolgens wordt in deze paragraaf de functie van bemiddelaar, wederverkoper en veilinghouder, commissionair en intermediair bij elektronische diensten besproken.¹⁰⁵ Ervan uitgaande dat met iedere functie een zekere 'business' wordt ontplooid, is in alle gevallen sprake van belastingplicht.

¹⁰² Zie artikel 2, eerste lid, onder a), b) en c) Btw-richtlijn.

¹⁰³ HvJ 3 maart 1994, C-16/93 (Tolsma).

¹⁰⁴ HvJ 5 februari 1981, 154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA).

¹⁰⁵ Merk op dat de tussenkomst op eigen naam en voor eigen rekening het vraagstuk rondom de 'intermediair' te buiten gaat. Indien nodig zal een dergelijke partij in het vervolg 'distributeur' worden genoemd om hem te onderscheiden van de andere functies.

3.6.2 Bemiddelaar

De bemiddelaar brengt de leverancier of dienstverrichter en de afnemer 'slechts' met elkaar in contact (zie figuur 3). Hij handelt op naam en voor rekening van een ander. De daadwerkelijke prestatie zal tussen de leverancier of dienstverrichter en de afnemer plaatsvinden. In de Btw-richtlijn wordt de bemiddelaar aangeduid als 'een tussenpersoon die in naam en voor rekening van derden handelt'.¹⁰⁶ Zijn bemiddelingsdienst kan zowel in naam en voor rekening van de afnemer van de dienst als in naam en voor rekening van de dienstverrichter worden verricht.¹⁰⁷ De Btw-richtlijn kent geen inhoudelijke beschrijving van de bemiddelaar dan wel van zijn bemiddelingsdienst. Het HvJ heeft daarentegen wel inhoud gegeven aan het begrip 'bemiddeling'. Zij omschrijft het als een dienstverrichting ten behoeve van een contractpartij, waarbij de bemiddelingsdienst door die contractpartij als afzonderlijke tussenkomst wordt vergoed. De activiteit van een bemiddelaar neemt zodoende niet de plaats in van een partij bij een contract. Een dergelijke activiteit kan volgens het HvJ onder meer inhouden dat de contractpartij door de bemiddelaar wordt gewezen op de mogelijkheden om een contract te sluiten, dat voor die partij contact wordt gelegd met de wederpartij en dat in naam en voor rekening van de partij wordt onderhandeld over de details van de wederzijdse prestaties.¹⁰⁸ In een concluderende vorm overweegt het HvJ dat een bemiddelaar tot doel heeft het nodige te doen opdat twee partijen een contract sluiten, zonder dat hij een eigen belang heeft inzake de inhoud van het contract. De bemiddelaar is daarmee enkel belastingplichtig voor de vergoeding van zijn bemiddelingsdienst. Van een bemiddelingsactiviteit is evenwel geen sprake als een van de contractpartijen een onderaannemer belast met een deel van de aan het contract verbonden materiële handelingen. Een voorbeeld hiervan is informatieverstrekking aan de wederpartij.¹⁰⁹ In die gevallen wordt een bemiddelaar geacht dezelfde plaats in te nemen als de contractpartij.

3.6.3 Wederverkoper en veilinghouder

Goederen die in de consumptieve sfeer zijn terechtgekomen, kunnen weer terugkeren in de commerciële sfeer. Dit doet zich voor als een intermediair optreedt als wederverkoper. Een wederverkoper die goederen zonder btw inkoopt, kan daardoor geen btw in aftrek brengen. Daarvan is bijvoorbeeld sprake als gebruikte goederen afkomstig zijn van particulieren. De marge- of veilingregeling kan in dat kader van toepassing zijn op transacties ter zake van gebruikte goederen. Deze bijzondere regelingen wijken af van het reguliere btw-stelsel.

Een belastingplichtige wederverkoper¹¹⁰ wordt in de Btw-richtlijn gedefinieerd als degene die in het kader van zijn economische activiteit gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiques koopt (hierna: gebruikte goederen), voor

¹⁰⁶ Zie hiervoor artikel 46 van de Btw-richtlijn. Dit artikel ziet overigens op de plaats van een prestatie. Er wordt volstaan met de opmerking dat de plaats van een bemiddelingsdienst tussen twee consumenten wordt vastgesteld aan de hand van de onderliggende prestatie.

¹⁰⁷ Zie artikel 30 van de Btw-uitvoeringsverordening. Een bemiddelingsdienst kan evenzeer aan de afnemer van het goed of de leverancier worden verricht.

¹⁰⁸ HvJ 13 december 2001, C-235/00 (CSC Financial Services Ltd.), r.o. 39.

¹⁰⁹ HvJ 13 december 2001, C-235/00 (CSC Financial Services Ltd.), r.o. 40.

¹¹⁰ Anders: handelaar.

bedrijfsdoeleinden bestemt dan wel invoert met het oog op wederverkoop, ongeacht of deze belastingplichtige handelt voor eigen rekening dan wel voor rekening van een derde.¹¹¹ Het is dus niet relevant of de wederverkoper op eigen rekening of voor rekening van een ander handelt. De wederverkoop geschiedt wel op eigen naam. Dit is weliswaar niet expliciet in de bepaling opgenomen, maar het feit dat hij in het kader van zijn economische activiteit gebruikte goederen koopt met het oog op wederverkoop lijkt dit wel te impliceren. Een wederverkoper wordt enkel voor de winstmarge van de leveringen in de btw-heffing betrokken.¹¹² De winstmarge is gelijk aan het verschil tussen de gevraagde verkoopprijs en de aankoopprijs. Slechts de toegevoegde waarde van zijn economische activiteit, de koop gevolgd door wederverkoop, is aan de btw onderworpen. Dat is ook te rechtvaardigen met de gedachte dat in de btw geen cumulatie mag optreden. Gebruikte goederen zijn immers in het verleden reeds betrokken in de heffing van btw.¹¹³

Een wederverkoper kan tevens optreden als organisator van een openbare veiling (hierna: veilinghouder). Uit de Btw-richtlijn volgt dat een veilinghouder ziet op elke belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit op een openbare veiling een goed aanbiedt voor overdracht aan de meestbiedende.¹¹⁴ Volgens de bepalingen voor verkoop op openbare veilingen geldt wel expliciet dat de veilinghouder op eigen naam handelt. Daarbij komt dat een veilinghouder enkel voor rekening van een ander handelt.¹¹⁵ Het principe van de veilingregeling is in overeenstemming met de margeregeling. Per saldo komt het erop neer dat alleen de marge wordt belast met btw.

3.5.4 Commissionair

Een commissionair sluit overeenkomsten op eigen naam en voor rekening van een ander. Met het handelen op eigen naam onderscheidt een commissionair zich van de bemiddelaar. Met het handelen voor rekening van een ander onderscheidt hij zich van de distributeur. Hij participeert in een transactie van (nieuwe) goederen of diensten, waarbij de andere twee partijen doorgaans niet op de hoogte zijn van elkaars bestaan. Zonder nadere bepalingen zou dit problemen veroorzaken voor het recht op aftrek bij de afnemer, nu de leverancier de

¹¹¹ Zie artikel 311, vijfde lid van de Btw-richtlijn.

¹¹² De definities en werking van de margeregeling zijn neergelegd in artikel 311 tot en met 332 van de Btw-richtlijn.

¹¹³ Hierbij dient de kanttekening te worden geplaatst dat de margeregeling niet helemaal in overeenstemming is met doel en strekking van de btw als verbruiksbelasting. Gebruikte goederen die vanuit de particuliere sfeer opnieuw in de economische sfeer terechtkomen, zijn als het ware nog niet volledig 'verbruikt'. Hierop drukt nog een bepaalde hoeveelheid resterende btw, die bij de koop niet in aftrek kan worden gebracht. Feitelijk mag er geen btw bij de belastingplichtige drukken. Met die drukkende btw wordt doorgaans pas bij wederverkoop rekening gehouden, mits de wederverkoper het goed met winst verkoopt. Ook op dat punt valt nog iets aan te merken. Wordt het goed met verlies verkocht, dan draagt de wederverkoper zowel het verlies als de nog drukkende btw. Volgens Van Hilten en Van Kesteren hoeft de margeregeling op basis hiervan niet direct te worden afgekeurd. De margeregeling is weliswaar niet ideaal, maar kennelijk wel de enige communautair haalbare regeling. Het niet volledig kunnen realiseren van idealen is immers onvermijdelijk indien met anderen tot een gezamenlijke regeling moet worden gekomen. Zie M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2014 (veertiende druk) p. 508-510.

¹¹⁴ Zie artikel 311, zesde lid van de Btw-richtlijn.

¹¹⁵ De definities en werking van de veilingregeling zijn geregeld in artikel 311 en 333 tot en met 341 van de Btw-richtlijn.

afnemer niet kan voorzien van een factuur.¹¹⁶ De commissionair wordt daardoor geacht de prestatie van de leverancier te hebben afgenomen en vervolgens zelf te hebben verricht aan de afnemer (zie figuur 4). Dat maakt hem bij fictie onderdeel van de transactie zonder dat zijn marge bekend hoeft te zijn voor de andere twee partijen. Het HvJ heeft in dit kader bepaald dat het op eigen naam handelen dient te worden vastgesteld aan de hand van de contractuele verhoudingen en de concrete omstandigheden van het geval.¹¹⁷ De contractuele bepalingen kunnen zelfs buiten beschouwing worden gelaten, indien ze niet de economische en commerciële realiteit weergeven.¹¹⁸ Volgens het HvJ kan het handelen op eigen naam uit verschillende omstandigheden worden afgeleid. Zo achtte zij in het arrest Pierre Henfling van belang of een vergunning is benodigd door de commissionair, of de naam van de leverancier is vermeld op (in casu) deelnamebewijzen voor de afnemer, of akkoord moet worden gegaan met voorwaarden van de leverancier, of de commissionair een zaak onder het uithangbord van de leverancier exploiteert en of de commissionair als lasthebber handelt.¹¹⁹

De Btw-richtlijn kent een commissionaarsbepaling voor het leveren van goederen en het verrichten van diensten.¹²⁰ Ondanks dat de formulering aangaande de levering van goederen door een commissionair enigszins onduidelijk is, wordt aangenomen dat in beide gevallen twee prestaties plaatsvinden; één door de leverancier aan de commissionair en één door de commissionair aan de afnemer.¹²¹ Ter zake van de levering van goederen door tussenkomst van een commissionair heeft het HvJ recentelijk bevestigd dat de commissionair op enig moment in staat moet zijn over de goederen te beschikken.¹²² Indien een intermediair niet feitelijk als eigenaar over het geleverde goed kan beschikken, kan hij ook niet worden aangemerkt als een in eigen naam handelende tussenpersoon. In dat geval kwalificeert hij niet als commissionair. Dit kan opmerkelijk worden bevonden. Een commissionair wordt namelijk 'geacht' een prestatie af te nemen en door te verrichten. Is hij echter in staat op enig moment als eigenaar over de goederen te beschikken, dan hoeft de aan- en doorlevering niet 'geacht' te hebben plaatsgevonden. Dan vindt de aan- en doorlevering feitelijk plaats en lijkt een commissionair zijn doel niet te bereiken.¹²³

Daar waar de bemiddelaar afzonderlijk wordt vergoed met een 'bemiddelingsfee', vormt door de commissionair berekende 'commissie' onderdeel van zijn prestatie aan de afnemer. Dat betekent dat de commissionair geen aparte bemiddelingsdienst verricht.¹²⁴ In deze lijn

¹¹⁶ Zie ook M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2014 (veertiende druk) p. 144 en G.J. van Norden, *Het concern in de btw (diss.)*, Kluwer, Deventer, 2007, p. 473-474.

¹¹⁷ HvJ 14 juli 2011, C-464/10 (Pierre Henfling), r.o. 42.

¹¹⁸ HvJ 20 juni 2013, C-653/11 (Paul Newey).

¹¹⁹ HvJ 14 juli 2011, C-464/10 (Pierre Henfling), r.o. 43.

¹²⁰ Zie artikel 14, tweede lid, onderdeel c respectievelijk artikel 28 van de Btw-richtlijn.

¹²¹ De onduidelijkheid wordt gecreëerd door als levering van goederen enkel te beschouwen: 'de overdracht van een goed ingevolge een overeenkomst tot koop of verkoop in commissie'. Hieruit blijkt niet duidelijk dat twee leveringen plaatsvinden. Ten aanzien van diensten die worden verricht door tussenkomst van een commissionair is de aanwezigheid van twee opeenvolgende prestaties wel duidelijk. Dat wordt dan ook als uitgangspunt genomen. Zie in dit kader HvJ 9 februari 2006, C-305/03 (Commissie/Verenigd Koninkrijk), r.o. 31 inclusief punt 67 van de bijbehorende conclusie van A-G Kokott van 24 februari 2005. Zie tevens voor een uitgebreidere analyse M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2014 (veertiende druk) p. 144 en G.J. van Norden, *Het concern in de btw (diss.)*, Kluwer, Deventer, 2007, p. 474-475.

¹²² HvJ 3 september 2015, C-526/13 (Fast Bunkering Klaipėda), r.o. 49-52.

¹²³ Zie in deze lijn ook J.J.M. Lamers, *Tussen wal en schip*, NFTR-B 2016/3.

¹²⁴ Zie onder andere HvJ 9 februari 2006, C-305/03 (Commissie/Verenigd Koninkrijk), r.o. 35 en 43.

kan worden geconcludeerd dat de commissionair dezelfde prestatie verricht als de prestatie die aan hem wordt verricht. Ten aanzien van de levering van goederen kan dit vrij feitelijk worden geïnterpreteerd, daar is bepaald dat de commissionair over het goed moet kunnen beschikken alvorens de doorlevering te verrichten.¹²⁵ Ten aanzien van diensten voert de commissionair de dienst feitelijk zelf niet uit. Om die reden is geoordeeld dat dezelfde regels van toepassing zijn op de fictieve dienstverrichting aan de afnemer.¹²⁶ Met andere woorden, het uitgangspunt is dat de aard van de prestatie hetzelfde blijft. Dit strookt tevens met het doel van een algemene verbruiksbelasting waarin het object voorop staat.

Naast het doorverrichten van een prestatie met inbegrip van de marge is het denkbaar dat de commissionair andere bijkomende diensten verricht. Hierbij valt onder andere te denken aan onderhoud, verzekering, garantie, reclame, transport, et cetera. Het HvJ heeft in dit verband overwogen dat bijkomende diensten het fiscale lot van de hoofdprestatie volgen. Een dienst moet als bijkomend worden beschouwd, wanneer hij voor de klanten geen doel op zich is, maar een middel om de hoofdprestatie zo aantrekkelijk mogelijk te maken.¹²⁷ Om dit te beoordelen moeten de kenmerkende elementen van de betrokken prestaties in ogenschouw worden genomen. Teneinde te bepalen of één hoofdprestatie wordt dan wel meerdere hoofdprestaties worden verricht, moet de situatie vanuit het oogpunt van de modale consument worden gezien.

3.5.5 Intermediair bij elektronische diensten

De impact van technologische vooruitgang op de btw wordt onder meer geïllustreerd door de vanaf 2015 in werking getreden commissionairsfictie. De commissionairsfictie geldt specifiek voor belastingplichtigen via wiens telecommunicatienetwerk, interface of portaal elektronische diensten worden verricht.¹²⁸ Het is in feite een dubbele fictie. Dat wil zeggen dat de belastingplichtige kan worden geacht op te treden als een commissionair en dientengevolge wordt geacht de dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht.

Aan de commissionairsfictie is een tweetal voorwaarden verbonden. Op de eerste plaats dient een elektronische dienst te worden verricht via een telecommunicatienetwerk, interface of portaal. De toelichting op de wijziging van de plaats van dienstregels vanaf 2015 dient als niet-bindende richtsnoer voor de interpretatie van deze begrippen.¹²⁹ Op de tweede plaats moet sprake zijn van tussenkomst. Op deze voorwaarde wordt eveneens in de toelichting nader ingegaan. Indien aan de twee voorwaarden wordt voldaan, bestaat het vermoeden dat de betreffende intermediair optreedt als commissionair. In de toelichting wordt onder andere

¹²⁵ Daarentegen is de vraag dus of dit oordeel uit HvJ 3 september 2015, C-526/13 (Fast Bunkering Klaipėda) geen afbreuk doet aan de commissionairsbepaling voor de levering van goederen. Op dit punt is de commissionairsregeling voor diensten beter te bevatten.

¹²⁶ HvJ 15 maart 2001, C-108/00 (SPI), r.o. 22. Overigens ziet het arrest uitsluitend op de plaats van de prestatie. Het toepassen van dezelfde regels wordt evenwel mede geacht te gelden voor het tarief en de vrijstellingen zonder recht op aftrek. Zo wordt geoordeeld in HvJ 14 juli 2011, C-464/10 (Pierre Henfling), r.o. 36 dat de btw-vrijstelling eveneens van toepassing is op de (fictieve) dienstverrichting door de commissionair. Zie ook G.J. van Norden, *Het concern in de btw (diss.)*, Kluwer, Deventer, 2007, p. 377.

¹²⁷ HvJ 25 februari 1999, C-349/96 (Card Protection Plan), r.o. 29-30.

¹²⁸ Zie artikel 9 bis van de Btw-uitvoeringsverordening

¹²⁹ 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*, 3 april 2014.

de situatie geschetst dat een onderneming apps op zijn website ter beschikking stelt. In dat geval wordt hij beschouwd als degene die de apps aan de eindafnemer verkoopt. Bijgevolg is hij verantwoordelijk voor de btw en niet de onderneming die eigenaar is van de app.¹³⁰ De commissionairsfictie geldt niet voor belastingplichtigen die enkel voorzien in de verwerking van betalingen en die niet worden beschouwd als tussenkomend in de dienstverrichting.¹³¹

Het vermoeden dat wordt opgetreden als commissionair kan worden weerlegd, mits aan twee voorwaarden wordt voldaan.¹³² Ten eerste moet de commissionair de daadwerkelijke dienstverrichter uitdrukkelijk aanwijzen als degene die de dienst verricht. In dat kader moeten de daadwerkelijke dienstverrichter en de betrokken dienst voldoende duidelijk worden geïdentificeerd op de factuur (lees in B2C-situaties: de rekening of het betalingsbewijs) die de commissionair opmaakt of beschikbaar stelt. Daarbij is het de commissionair niet toegestaan goedkeuring te verlenen om de afnemer de diensten in rekening te brengen of om de diensten te verrichten, of om de algemene voorwaarden voor de dienstverrichting vast te stellen. Daarmee ziet de eerste voorwaarde op de factuurstroom en op het vaststellen van betalings-, leverings- en contractvoorwaarden. Ten tweede moeten al deze elementen zijn weerspiegeld in de contractuele regelingen tussen de daadwerkelijke dienstverrichter en de commissionair. Aan beide voorwaarden moet worden voldaan om de daadwerkelijke dienstverrichter ook als de dienstverrichter voor de btw te kunnen beschouwen.

De commissionairsfictie is een gecompliceerde regeling. Dit blijkt zowel uit de moeilijk leesbare tekst van de regeling als de lange toelichting van de Europese Commissie. Daarentegen is het doel van de regeling helder. Het wordt van essentieel belang geacht met zekerheid vast te stellen wie de dienstverrichter is wanneer diensten niet rechtstreeks, maar via tussenpersonen aan de eindafnemer worden verleend.¹³³ Merkx stelt hieromtrent dat het erop lijkt dat de commissionairsfictie is bedoeld om platforms als app stores en dergelijke als de belastingplichtige voor de elektronische dienst aan te merken. Dit ten behoeve van de wens het aantal te controleren belastingplichtigen beheersbaar te houden.¹³⁴ Het vermoeden weerleggen zal voor hen een lastige opgave zijn, nu daarvoor het vaststellen van betalings-, leverings- en contractvoorwaarden is verboden. Volgens de toelichting hebben contractvoorwaarden bijvoorbeeld betrekking op het akkoord gaan met algemene voorwaarden voor het gebruik van de website of het platform. Zelfs algemene voorwaarden om als consument toegang te krijgen tot een app of tot inhoud worden hiermee omvat. Kennelijk wordt enkel aan payment service providers, internetproviders en mobiele operators de mogelijkheid geboden buiten het bereik van de commissionairsfictie te vallen.¹³⁵

¹³⁰ 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, 3 april 2014, p. 25.

¹³¹ Zie 9 bis, derde lid van de Btw-uitvoeringsverordening.

¹³² Zie 9 bis, eerste lid van de Btw-uitvoeringsverordening.

¹³³ 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, 3 april 2014, p. 23.

¹³⁴ M.M.W.D. Merkx, Commissionair bij fictie, bij fictie dienstverrichter, WFR 2014/1315. Zij maakt hierbij de vergelijking dat het aantal app-eigenaren immers vele male groter is dan het aantal grote spelers zoals app stores. Zij zullen daarom veel moeilijker te controleren en te traceren zijn.

¹³⁵ 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, 3 april 2014, p. 30 en 36.

3.6 **Aftrek van btw**

Het recht op aftrek van btw is een fundament in het btw-stelsel. Het gaat cumulatie van btw uit de weg, hetgeen het neutraliteitsbeginsel wenst te voorkomen. Dit systeem bereikt dat enkel belasting wordt betaald over de waarde die in het productie- en distributieproces wordt toegevoegd; de belasting over de toegevoegde waarde. Belastingplichtigen zijn slechts gerechtigd de btw op ingekochte goederen en diensten in aftrek te brengen indien die goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen.¹³⁶ De aftrekregeling heeft tot doel de belastingplichtige geheel te ontlasten van de in het kader van zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw.¹³⁷ Hiermee waarborgt het btw-stelsel een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, mits die activiteiten zelf zijn onderworpen aan de heffing van btw. Deze voorwaarde heeft het HvJ nader ingevuld door enkel aftrek van btw toe te staan als een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de in een eerder stadium verrichte handelingen en de handelingen in een later stadium waarvoor een recht op aftrek bestaat. Daarmee wordt verondersteld dat de kosten van ingekochte goederen en diensten zijn opgenomen in de prijs van belaste handelingen waarvoor in een later stadium recht op aftrek bestaat.¹³⁸ De uiteindelijke belastingdruk rust zodoende bij de consument. Deze is immers niet in staat btw in aftrek te brengen. Of komt daar wellicht verandering in?

3.7 **Conclusie**

In dit hoofdstuk is duidelijk geworden dat het gemeenschappelijke btw-stelsel beoogt al het particuliere verbruik te belasten. Dit is zo vormgegeven dat de btw een algemene indirecte verbruiksbelasting is, waarbij de neutraliteit en doelmatigheid dienen te worden gewaarborgd. De samenhang tussen het rechtskarakter, neutraliteitsbeginsel en doelmatigheidsbeginsel behelst het fundament van het btw-stelsel. Ook van prestaties in de deeleconomie is gewenst dat ze in dit btw-jasje passen. Alvorens het wenselijke kader te schetsen, zal in het volgende hoofdstuk worden gezien hoe C2C-prestaties zich verhouden tot het huidige recht. De levering van goederen en de diensten staan hierbij centraal. Deze prestaties worden aan btw onderworpen als ze door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht. Het begrip belastingplichtige is het middel gebleken om consumptief verbruik te belasten. Het heeft een communautaire en ruime werking. De vraag is of die ruime werkingsfeer verenigbaar is met de manier waarop tegenwoordig prestaties in de deeleconomie worden volbracht. Daarbij is ook de rol van de intermediairs van betekenis. Het al dan niet op eigen naam en voor eigen rekening handelen is van doorslaggevend belang voor hun functie in de btw en daarmee voor de kwalificatie van de prestaties.

¹³⁶ Zie artikel 168 van de Btw-richtlijn.

¹³⁷ HvJ 14 februari 1985, zaak 268/83 (Rompelman), r.o. 19. Dit doel is in daaropvolgende jaren herhaaldelijk bevestigd in onder andere HvJ 15 januari 1998, C-37/95 (Ghent Coal), r.o. 15, HvJ 8 juni 2000, C-98/98 (Midland Bank), r.o. 19 en HvJ 26 mei 2005, C-465/03 (Kretztechnik), r.o. 34.

¹³⁸ Zie mede HvJ 8 juni 2000, C-98/98 (Midland Bank), r.o. 30 en HvJ 26 mei 2005, C-465/03 (Kretztechnik), r.o. 36.

HOOFDSTUK 4

Toepassing: positiefrechtelijk kader

4.1 Inleiding

Het vorige hoofdstuk heeft inzicht geboden in relevante btw-aspecten van de deeleconomie. In dit hoofdstuk worden de uiteengezette begrippen toegepast op een C2C-prestatie. Een snelle blik naar een C2C-prestatie zal veelal tot de conclusie leiden dat een 'consument' niet voldoet aan de eis van belastingplicht en daardoor geen rekening hoeft te houden met de btw-regels. Deze conclusie dient nader te worden geanalyseerd. De essentiële rol van de gespecialiseerde digitale intermediairs¹³⁹ in een C2C-prestatie wordt eveneens besproken. Van belang is om helderheid te scheppen in de manier waarop een C2C-prestatie momenteel voor de btw kwalificeert. Dit hoofdstuk is gebaseerd op positief recht, dat wil zeggen op de huidige Europese regelgeving en jurisprudentie.

4.2 De consument centraal

4.2.1 Algemeen

Het aantal gevallen waarin belastingplicht in C2C-verband aan de orde is gekomen, is in de loop der tijd zeer sterk toegenomen.¹⁴⁰ Immers, ook het aantal mogelijkheden voor particulieren om op te treden als leverancier of dienstverrichter is in de loop der tijd sterk gestegen. Deze paragraaf beziet de reikwijdte van belastingplicht ten aanzien van presterende consumenten (hierna: prosumenten¹⁴¹). Het uitgangspunt is een C2C-prestatie gerealiseerd door de opkomst van de deeleconomie. In het tweede hoofdstuk zijn hiervan reeds diverse voorbeelden genoemd: de verhuur van eigen woonruimte via Airbnb, de verkoop van goederen via Marktplaats, de verhuur van parkeerruimte via Mobypark, het ter beschikking stellen van goederen via Peerby, de verhuur van auto's via Snappcar, et cetera. Het betreffen achtereenvolgens C2C-verhoudingen, waarin de daadwerkelijke prestaties met behulp van een platform op particulier niveau worden verricht. De belastingplicht bepaalt of de prosument btw dient te rekenen over zijn C2C-prestatie. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat de prosument voor de btw nu (nog) niets is.

¹³⁹ In het vervolg zullen dergelijke intermediairs worden aangeduid als 'platforms'.

¹⁴⁰ G.J. van Norden, Fiscaliteit en de nieuwe economie, NTFR 2015/2205.

¹⁴¹ Ook voormalig SER-voorzitter Herman Wijffels signaleert dat consumenten zelf gaan produceren en voor eigen consumptie zorgen. Hij verwoordt deze trend als 'consumenten worden prosumenten'. Geraadpleegd op <https://www.ser.nl/nl/publicaties/ser/2015/december2015-januari2016/opschieten.aspx>

4.2.2 Reikwijdte belastingplicht

4.2.2.1 Eenieder die zelfstandig

Belastingplicht is aan de orde indien sprake is van eenieder die, ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. De drie kernelementen zijn in het vorige hoofdstuk uiteengezet. Een prosument zal zonder meer als 'eenieder' worden aangemerkt. Tevens kan worden aangenomen dat zijn C2C-prestaties 'zelfstandig' worden verricht. Een aardig vraagstuk in deze lijn betreft hoe de zelfstandigheidseis moet worden toegepast op een particulier in loondienst, die niet namens de werkgever in het economisch verkeer optreedt, maar wel prestaties verricht met de middelen uit hoofde van een arbeidsverhouding. Te denken valt bijvoorbeeld aan particulieren die leaseauto's verhuren via Snappcar of daarmee taxiritten aanbieden via Uber.¹⁴² Naar het mij voorkomt dient belastingplicht in dergelijke gevallen niet te worden uitgesloten op basis van het zelfstandigheids criterium. Degene is ten aanzien van de betreffende particuliere activiteit niet onderworpen aan een ondergeschiktheidsrelatie. De werkgever kan een dergelijke activiteit overigens wel verbieden. In dat geval wordt hoe dan ook niet gepresteerd. In het vervolg van dit onderzoek wordt ervan uitgegaan dat een prosument kwalificeert als eenieder die zijn C2C-prestatie zelfstandig verricht.

4.2.2.2 Economische activiteit

Een van de kernvragen van dit onderzoek betreft in welke mate prosumenten een economische activiteit verrichten waarvoor de status van belastingplicht wordt verkregen. Het btw-comité is over het algemeen van mening dat personen die zich aanmelden op een deelplatform een economische activiteit verrichten.¹⁴³ Zij is echter niet duidelijk over wat dit voor gevolgen heeft voor de belastingplicht. Zij merkt onder andere op 'dat dit niet automatisch betekent dat dergelijke activiteiten zijn belast', 'dat die personen daardoor kwalificeren als belastingplichtige' en 'dat die personen daardoor 'vatbaar' zijn om te kwalificeren als belastingplichtige'. In de navolgende paragrafen wordt beoordeeld in hoeverre prosumenten een economische activiteit verrichten waarvoor zij belastingplichtig zijn. Alvorens in dit verband in te gaan op het pijnpunt, moet worden aangestipt dat het doel van een C2C-prestatie irrelevant is gebleken om te kunnen spreken over een economische activiteit. Ook C2C-prestaties kunnen voor prosumenten uiteenlopende beweegredenen hebben. Te denken valt aan de sociale aspecten van het delen of een milieu-economisch motief om gebruikte goederen opnieuw te verkopen. Dit zal geen invloed hebben op de kwalificatie van de prestatie als economische activiteit. Voorts wordt aangenomen dat de prosument in het algemeen een gebruikelijke vergoeding in rekening brengt die rechtstreeks verband houdt met zijn C2C-activiteit.¹⁴⁴

¹⁴² De situatie daargelaten dat dit wellicht verboden is volgens de contractuele bepalingen.

¹⁴³ Europese Commissie, Working Paper no. 878, 22 september 2015, taxud.c.1(2015)4370160.

¹⁴⁴ Tussen de onbelastbare prestaties om niet en de belastbare prestaties tegen een gebruikelijke vergoeding zit een grijs gebied. Naast symbolische vergoedingen bevinden ruilprestaties zich eveneens in dit grijze gebied. In paragraaf 4.2.4 wordt nader op het ruilen ingegaan.

4.2.2.3 *Regelmatigheid versus duurzaamheid*

Om de reikwijdte van belastingplicht voor prosumenten te beoordelen, komt veel belang toe aan het begrip economische activiteit en de daarmee verband houdende regelmatigheid en duurzaamheid. Deze begrippen hangen op complexe wijze met elkaar samen. Zo stelde Van Zadelhoff enerzijds dat de voor exploitatie benodigde elementen (gebruiksrecht, tijdvak en vergoeding) ook aanwezig zijn bij een eenmalige verhuur van een onroerend goed voor bijvoorbeeld slechts één dag welke tegen vergoeding plaatsvindt.¹⁴⁵ Daarbij merkt hij op dat de aanwezigheid van een gebruiksrecht, voor een bepaald tijdvak en tegen vergoeding nog niet impliceert dat degene die een dergelijke activiteit ontplooit als belastingplichtige moet worden beschouwd.¹⁴⁶ Hij lijkt op het regelmatigheidsvereiste te doelen, zoals dat is gevormd door artikel 12 van de Btw-richtlijn. Anderzijds menen zowel Van Hilten en Van Kesteren¹⁴⁷ als Van Doesum¹⁴⁸ dat een dusdanig korte verhuur niet voldoende is om de duurzaamheid aan te tonen. Zij lijken de duurzaamheid voor ogen te hebben die ligt besloten in de economische activiteit. Wat de ondergrens van duurzaamheid dient te zijn, laat het HvJ over aan de nationale rechter.¹⁴⁹ Uiteindelijk lijkt in beide gevallen dezelfde conclusie te worden getrokken; geen sprake van belastingplicht bij verhuur van één dag. Duidelijk wordt dat een moeilijk definieerbare overlap bestaat tussen de begrippen duurzaamheid, regelmatigheid, exploitatie, economische activiteit en hun betekenis voor de belastingplicht. Dit wordt veroorzaakt door verschillende interpretatiemogelijkheden:

- De regelmatigheid waarmee het subject presteert
- De regelmatigheid waarmee opbrengst wordt verkregen
- De duurzaamheid van de opbrengst
- De duurzaamheid van de economische activiteit dan wel de exploitatie

Feitelijk kan worden gesteld dat het begrip duurzaam niet de regelmatigheid en daarmee niet de belastingplicht impliceert.¹⁵⁰ Een duurzaam opbrengststreven kan weliswaar aanwezig worden geacht bij het aanmelden op een deelplatform, maar daaruit volgt niet dat prestaties op regelmatige basis worden verricht.¹⁵¹ Wel kan uiteindelijk een verwevenheid worden herkend. Een C2C-prestatie die is gericht op het verkrijgen van duurzame opbrengsten zal over het algemeen regelmatig worden verricht. Omgekeerd leidt het regelmatig verrichten van C2C-prestaties doorgaans tot een duurzame opbrengst. Het bestaan van regelmatigheid impliceert dan ook min of meer een zekere duurzaamheid en andersom. Desalniettemin dient

¹⁴⁵ B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belasting over toegevoegde waarde (diss)*, Kluwer, Deventer, 1992, p. 124.

¹⁴⁶ B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belasting over toegevoegde waarde (diss)*, Kluwer, Deventer, 1992, p. 124 en B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, Kluwer, Deventer, 2016 (vierde druk), p. 28.

¹⁴⁷ M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2014 (veertiende druk) p. 85.

¹⁴⁸ A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw (diss.)*, Kluwer, Deventer, 2009, p. 156.

¹⁴⁹ Een rentedragende lening voor een periode van vijf jaar was naar het oordeel van de Hoge Raad in 1992 voldoende duurzaam. Zie HR 5 februari 1992, nr. 27 413, FED 1992/248.

¹⁵⁰ B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, Kluwer, Deventer, 2016 (vierde druk), p. 27.

¹⁵¹ Uit HvJ 14 februari 1985, zaak 268/83 (Rompelman) kan mogelijk worden geconcludeerd dat niet afzonderlijk hoeft te worden nagegaan of regelmatig wordt gepresteerd, maar dat arrest zag slechts op de uitlegging van een economische activiteit. Het HvJ nam geen beslissing over de belastingplicht. Zie ook B.G. van Zadelhoff, *Belastingplichtige in de BTW*, Kluwer, Deventer, 2016 (vierde druk), p. 25-26.

mijns inziens hierin toch een onderscheid te worden gemaakt. Daarbij moet 'regelmatigheid' worden gekoppeld aan het subject en 'duurzaamheid' aan het object en de opbrengst.¹⁵² Beide vereisten zijn van belang om de reikwijdte van belastingplicht te bepalen. Het concreet vaststellen van voldoende regelmatigheid of duurzaamheid blijft evenwel erg ingewikkeld.

4.2.2.4 *Regelmatigheid van C2C-prestaties*

Het regelmatigheidsvereiste kan in beginsel worden aangemerkt als objectivering van het opbrengstvereiste. Een opbrengststreven is namelijk minder eenvoudig vast te stellen dan het feitelijk verrichten van prestaties.¹⁵³ Het is objectief vast te stellen dat een prosument presteert. Zo kan elke C2C-prestatie als afzonderlijke prestatie worden beschouwd, alvorens het te associëren met de voor belastingplicht benodigde regelmaat. In het Enkler-arrest werd de verhuur van een lichamelijke zaak beschouwd als 'exploitatie' van die zaak.¹⁵⁴ Ook in het arrest Rēdlihs bleek de verkoop van vruchten van een lichamelijke zaak 'exploitatie' van die zaak te zijn.¹⁵⁵ In die lijn betreft tevens de eenmalige verhuur van woonruimte exploitatie van een lichamelijke zaak, evenals de verhuur van een auto. In dat kader ziet ook een enkele taxidienst via Uber op een werkzaamheid van een dienstverrichter en is een verkoop via Marktplaats een werkzaamheid van een handelaar.¹⁵⁶ Aangenomen wordt dat tegenover iedere C2C-prestatie een gebruikelijke vergoeding staat die rechtstreeks verband houdt met de prestatie. Belastingplicht vereist tevens dat het subject deze prestaties met regelmaat verricht. Afgezien van de vereiste regelmaat zou iedere afzonderlijke prestatie leiden tot belastingplicht. Deze regelmaat bleek nu juist een concessie te zijn aan de uitvoerbaarheid van de btw als algemene verbruiksbelasting. Daarmee levert het een doelmatige beperking op van de belastingplicht en wordt het karakter van de btw enigszins gewild aangedaan.¹⁵⁷

In een uitzonderlijk geval is het regelmatig verrichten van prestaties geen vereiste voor belastingplicht. Eerder bleek dit zo te (kunnen) zijn bij incidentele leveringen van onroerende zaken en nieuwe vervoersmiddelen. De gedachte is om heffingsontwijking tegen te gaan bij eenmalige leveringen van dergelijke zaken. Het is aannemelijk dat incidentele C2C-prestaties op basis van de Btw-richtlijn niet tot belastingplicht zullen leiden. Daartegenover is dat wel het geval wanneer een natuurlijk persoon reeds voor een andere economische activiteit als belastingplichtige is aangemerkt. Het HvJ besliste dat de zelfstandige (en belastingplichtige) gerechtsdeurwaarder ook btw is verschuldigd over een incidentele economische activiteit die

¹⁵² Zo blijkt het regelmatigheidsvereiste uit het bestaan van artikel 12 van de Btw-richtlijn. Dit is objectief beter vast te stellen. Het duurzaamheidsvereiste ligt besloten in het begrip economische activiteit. Hieraan zit tevens een subjectief element (intenties) vast, hetgeen vervolgens weer met objectieve gegevens moet worden ondersteund.

¹⁵³ Zie M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2014 (veertiende druk) p. 82.

¹⁵⁴ HvJ 26 september 1996, C-230/94 (Renate Enkler), r.o. 21.

¹⁵⁵ HvJ 19 juli 2012, C-263/11 (Rēdlihs), r.o. 31.

¹⁵⁶ Dit ligt overigens voor werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter wat ongelukkiger. Van Norden merkt op dat dergelijke activiteiten immers uit zichzelf regelmaat bezitten (zie G.J. van Norden, *Het concern in de btw* (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, p. 101). Dit is te verdedigen, nu die werkzaamheden volgens de Btw-richtlijn reeds als economische activiteiten worden beschouwd. Er wordt namelijk niet geëist dat ze moeten worden verricht 'om er duurzaam opbrengst mee te verkrijgen'. Om de benodigde regelmatigheid te beoordelen, is het mijns inziens echter een goed uitgangspunt om iedere C2C-prestatie als afzonderlijke prestatie te beschouwen.

¹⁵⁷ G.J. van Norden, *Het concern in de btw* (diss.), Kluwer, Deventer, 2007, p. 101.

geen verband houdt met zijn activiteiten als gerechtsdeurwaarder.¹⁵⁸ Op basis van het Kostov-arrest is een prosumant wel belastingplichtig voor een incidentele C2C-prestatie indien hij voor een andere economische activiteit al belastingplichtig is.

Nu het aantal gevallen waarin belastingplicht aan de orde is zeer sterk is toegenomen, verdient het vaststellen van belastingplicht een zo doelmatig mogelijke aanpak. Het zou erg gemakkelijk zijn de vereiste regelmaat te beoordelen aan de hand van bijvoorbeeld een getalscriterium.¹⁵⁹ Dat is immers beter objectief vast te stellen dan te onderzoeken of met een prestatie wordt gestreefd naar duurzame opbrengst. Het probleem is echter dat niet zuiver is vast te stellen wanneer een subject voldoende regelmatig presteert om als belastingplichtige te worden aangemerkt.¹⁶⁰ Het is lastig een getalscriterium in overeenstemming te brengen met een belasting die algemeen en objectief dient uit te werken, zeker gezien het bestaan van de meest uiteenlopende C2C-prestaties op de markt.¹⁶¹ Wel lijkt het erop dat enkel het aanmelden op een platform nog niet voldoende is om van belastingplicht te kunnen spreken.

4.2.2.5 Duurzaamheid van C2C-prestaties

Om de reikwijdte van belastingplicht voor prosumanten te beoordelen, zal eveneens betekenis toekomen aan het duurzaamheidsvereiste dat ligt besloten in de prestatie en de daaruit verkregen opbrengst. Hoewel de duurzaamheid van prestaties en opbrengst minder gemakkelijk is vast te stellen, heeft het HvJ hieromtrent wel bepaalde normen geformuleerd.

Eerder is gebleken dat een streven naar duurzame opbrengsten enkel aanwezig is indien werkzaam wordt opgetreden op een markt.¹⁶² Voorts noemt het HvJ in het Enkler-arrest de aard van de betrokken zaak een objectief criterium om vast te stellen of een particulier de zaak op zodanige wijze heeft gebruikt, dat zijn activiteit als een economische activiteit is aan te merken.¹⁶³ Zo kan de kampeerwagen van Enkler naar haar aard voor zowel economische als privédoeleinden worden gebruikt. Door alle exploitatieomstandigheden op een rij te zetten, kan worden uitgemaakt of een zaak werkelijk wordt gebruikt om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Hiervoor kunnen onder meer de daadwerkelijke omstandigheden worden vergeleken met de omstandigheden die vanuit economisch en privéperspectief gebruikelijk zijn.¹⁶⁴ Ook uit het Rēdlihs-arrest blijkt het belang van de aard van de betrokken zaak.¹⁶⁵ Interessant is de relatie met de vermogensbestanddelen die hedendaags voor C2C-

¹⁵⁸ HvJ 13 juni 2013, C-62/12 (Kostov).

¹⁵⁹ Denk aan: het verrichten van 50 afzonderlijke C2C-prestaties in een kalenderjaar leidt tot belastingplicht.

¹⁶⁰ Zie in dit kader G.J. van Norden, *Het concern in de btw (diss.)*, Kluwer, Deventer, 2007, p. 101 en M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2014 (veertiende druk) p. 82.

¹⁶¹ In Nederland gold een besluit waarin de verhuurder van een vakantiewoning als belastingplichtige werd aangemerkt als woning minimaal 140 dagen per jaar werd verhuurd (Besluit 18 juli 1984, 283-9975, Heffing van omzetbelasting ten aanzien van verhuur van vakantiewoningen en dergelijke onroerende zaken, V-N 1983/1594). Sinds 2009 (met ingang van Besluit 14 juli 2009, CPP2008/137M, Heffing van omzetbelasting in Nederland bij de levering van onroerende zaken, de op onroerende zaken gevestigde rechten en de verhuur van onroerende zaken) wordt echter de beoordeling van belastingplicht overgelaten aan de belastingdienst en dient zij de criteria van belastingplicht in aanmerking te nemen. De afschaffing lijkt een bezwaar tegen een getalscriterium te impliceren.

¹⁶² HvJ 6 oktober 2009, C-267/08 (SPÖ Landesorganisation Kärnten), r.o. 24-25.

¹⁶³ HvJ 26 september 1996, C-230/94 (Renate Enkler), r.o. 27.

¹⁶⁴ HvJ 26 september 1996, C-230/94 (Renate Enkler), r.o. 28.

¹⁶⁵ HvJ 19 juli 2012, C-263/11 (Rēdlihs), r.o. 33-35.

prestaties worden aangewend. Zaken als eigen woningen en auto's worden namelijk steeds vaker op zodanige wijze gebruikt, dat daarmee een economisch doel wordt nagestreefd. Voor een particulier zal (privé)bezit doorgaans het uitgangspunt zijn, maar het bezit staat ook open voor economische doeleinden.¹⁶⁶ Onderzoek naar de exploitatieomstandigheden kan zodoende bijdragen aan het beoordelen van de belastingplicht. Een particulier die zijn eigen woning gedeeltelijk zo inricht dat hij meerdere gasten per avond kan ontvangen, kan niet worden vergeleken met zijn buurman die toevallig in staat is een lege zolderkamer sporadisch ter beschikking te stellen. Daar waar enerzijds duidelijk economische motieven zijn te constateren, is dat anderzijds in beduidend mindere mate het geval.

Een economische activiteit hangt in beginsel niet af van het oogmerk of resultaat ervan. Deze objectiviteit benadrukt het HvJ enerzijds door criteria verband houdend met de resultaten 'op zich niet geschikt' te noemen om te bepalen of de activiteit erop is gericht duurzaam opbrengsten te verkrijgen. Gedoeld wordt op bijvoorbeeld de werkelijke duur van een activiteit, de omvang van de clientèle en het bedrag van de opbrengsten. Toch benadrukt het HvJ anderzijds dat deze factoren wel tot het geheel van de omstandigheden behoren. Bijgevolg kunnen ze tezamen met andere factoren in aanmerking worden genomen.¹⁶⁷ Criteria die verband houden met de resultaten van C2C-prestaties kunnen daarom ook relevant zijn om de duurzaamheid van de prestaties te beoordelen.

Een laatste beoordelingscriterium om te bepalen of een prosument prestaties verricht in het kader van een economische activiteit kan worden afgeleid uit de gevoegde zaken *Slaby & Kuć*. Daar was in geschil of de levering van privégrond als belastingplichtige activiteit moest worden aangemerkt. Het HvJ achtte van belang of met het oog op de verkoop van onroerend goed actief stappen zijn ondernomen door middelen in te zetten die te vergelijken zijn met die welke worden aangewend door een fabrikant, handelaar of dienstverrichter.¹⁶⁸ Dergelijke stappen worden door het HvJ in verband gebracht met het bouwrijp maken van de grond of het gebruik van beproefde verkooptechnieken.¹⁶⁹ Dergelijke stappen zouden bijvoorbeeld ook in verband kunnen worden gebracht met het inrichten van de eigen woning voor het ontvangen van gasten.

Uit het voorgaande blijkt dat de vereiste duurzaamheid aan de hand van verschillende criteria kan worden vastgesteld. Met het (doorlopend) aanbieden van een goed of dienst via een deelplatform wordt door een prosument een belangrijke stap in de 'duurzame' richting gezet. Het impliceert de intentie tot het verkrijgen van opbrengst. Het kan mijns inziens echter niet worden uitgesloten dat deze intentie bovendien moet worden bijgestaan door objectieve gegevens die de aanwezigheid van duurzaamheid versterken.¹⁷⁰

¹⁶⁶ Het is overigens wellicht toekomstmuziek dat deelplatforms tevens gaan worden aangewend voor het genereren van een flexibel inkomen, waarbij het delen van privébezit naar de achtergrond verdwijnt.

¹⁶⁷ Zie in dit verband HvJ 26 september 1996, C-230/94 (*Renate Enkler*), r.o. 29 en HvJ 19 juli 2012, C-263/11 (*Rēdlihs*), r.o. 38.

¹⁶⁸ HvJ 12 april 2011, C-180/10 en C-181/10 (*Slaby & Kuć*), r.o. 39. Hetzelfde wordt gesteld in HvJ 19 juli 2012, C-263/11 (*Rēdlihs*), r.o. 36 en HvJ 9 juli 2015, C-331/14 (*Trgovina Prizma*), r.o. 24.

¹⁶⁹ HvJ 12 april 2011, C-180/10 en C-181/10 (*Slaby & Kuć*), r.o. 40.

¹⁷⁰ Te denken valt aan voorbereidende handelingen, de duur van de prestatie, met de prestatie samenhangende werkzaamheden, de opbrengsten, et cetera.

4.2.2.6 Tussenconclusie

Gebleken is dat aan belastingplicht een ogenblikkelijk belang toekomt in de hedendaagse deeleconomie. Deelplatforms stellen consumenten in staat te veranderen in prosumenten. Aangenomen wordt dat bij de C2C-prestaties die zij verrichten sprake is van eenieder die zelfstandig een prestatie onder bezwarende titel verricht. Alvorens btw-heffing een rol kan spelen, dient de prestatie daarbij nog een bepaalde vorm van regelmaat en duurzaamheid te bevatten. Die beoordeling hangt mijns inziens af van beide elementen. Enerzijds dient de prosumant met regelmaat te presteren. De hoeveelheid C2C-prestaties die worden verricht is objectief te constateren, maar voldoende regelmaat is niet zuiver vast te stellen. Anderzijds dienen de prestaties en de daaruit verkregen opbrengsten de nodige duurzaamheid te bevatten. In jurisprudentie van het HvJ zijn hiervoor diverse normen te achterhalen:

- Wordt met de activiteit werkzaam opgetreden op een markt?
- Wordt de aard van de betrokken zaken werkelijk gebruikt voor economische doeleinden?
- Wat is de duur van de activiteit, de omvang van de clientèle en wat zijn de opbrengsten?
- Worden actieve stappen ondernomen met vergelijkbare middelen als een fabrikant, handelaar of dienstverrichter?

In deze criteria komt duidelijk het subjectieve element van belastingplicht naar voren, zij het dat objectieve gegevens dit dienen te ondersteunen. De aanwezigheid van voldoende duurzaamheid is theoretisch helder, maar mist eveneens een praktische toepassing op C2C-prestaties. Dit zal zonder meer afhangen van het geheel van omstandigheden van het concrete geval. Zoals gebleken, valt daar behoorlijk veel onderscheid in te maken.

4.2.3 Kleine ondernemingsregeling

De deeleconomie wordt in grote mate gekenmerkt door prosumenten die binnen het toepassingsbereik van de KOR zullen vallen.¹⁷¹ Prosumenten presteren relatief kleinschalig en zullen veelal op een bepaald moment per vermogensbestanddeel slechts één C2C-prestatie kunnen verrichten. Vergelijk in dit kader een hotel met 100 kamers en een prosumant met één kamer. Voor een overeenkomstig aantal verhuurprestaties heeft de prosumant minimaal 100 dagen nodig, terwijl het hotel deze omvang binnen één dag kan realiseren. Een prosumant dient deze kamer bovendien jaarlijks iedere dag voor meer dan 60 euro te verhuren om de grens van de KOR te overstijgen.¹⁷²

Vanuit zijn oorsprong is de KOR een geschikte regeling. Kleine ondernemingen worden niet bezwaard met de complexiteit van de btw. De geschiktheid lijkt echter gedeeltelijk te worden aangetast door het flink toegenomen toepassingsbereik in de deeleconomie. Vergelijk deze keer 100 individuele prosumenten die ieder één keer een kamer met toepassing van de KOR verhuren met hetzelfde hotel. Dat zijn 100 niet-belaste

¹⁷¹ In Nederlandse begrippen is een opbrengst van meer dan 6.000 euro benodigd met prestaties onder het normale tarief en van meer dan 22.000 euro met prestaties onder het verlaagde tarief. Zie paragraaf 3.4.5.

¹⁷² Zelfs nog zonder rekening te houden met de mogelijkheid tot de aftrek van btw.

verhuurdiensten tegenover 100 belaste verhuurdiensten, terwijl daarbij concurrerend wordt opgetreden. De KOR geldt momenteel onverminderd voor de traditionele B2C- en de nieuwe C2C-wereld. Het verschil is echter dat een dergelijke regeling in de nieuwe wereld aanzienlijk vaker kan worden toegepast.¹⁷³ Wil de KOR vanuit zijn grondgedachte blijven bestaan, zal de regeling mijns inziens enkel voor de 'echte kleine ondernemingen' geldend moeten blijven.

4.2.4 Ruilprestaties

Prosumenten verrichten eveneens ruilprestaties in de deeleconomie.¹⁷⁴ Afgezien van de belastingplicht is btw-heffing ook aan de orde indien sprake is van een ruilprestatie. De vergoeding in natura dient in dat geval te worden uitgedrukt in geld.¹⁷⁵ Pas dan kan de vereiste bezwarende titel worden geconstateerd. In algemene zin betreft deze vergoeding de subjectieve waarde die de verrichter van de prestatie hieraan toekent. Dat moet overeenkomen met het bedrag dat hij is bereid te besteden.¹⁷⁶ Een ruilverhouding tussen twee personen is nog te overzien. Tegenover een uitgaande prestatie staat in een rechtstreeks verband een tegenprestatie. Het wordt echter ingewikkelder om het rechtstreekse verband vast te stellen naarmate het aantal personen, dat onderling goederen en diensten ter beschikking stelt of ruilt, toeneemt.¹⁷⁷ Wie heeft aan wie ter beschikking gesteld? Wat heeft wie met wie geruild? Wat is de subjectieve waarde van iedere ruilprestatie? Ingeval het rechtstreekse verband niet identificeerbaar is, wordt de ruilprestatie niet onder bezwarende titel verricht. Daarmee lijkt het doelmatigheidsbeginsel met zich mee te brengen dat heffing van btw achterwege blijft, ook al zou eenzelfde ruilprestatie tussen twee personen wel onder bezwarende titel geschieden.¹⁷⁸ Bovendien kan worden afgevraagd in hoeverre een subjectieve waarde aan ruilprestaties in de nieuwe economie kan worden toegekend.¹⁷⁹ In het arrest *Empire Stores* bijvoorbeeld omvatte de tegenprestatie een artikel uit de verkoopcatalogus. De subjectieve waarde kon eenvoudigweg worden bepaald aan de hand van de inkoopprijs van het artikel.¹⁸⁰ Ruilprestaties in de deeleconomie hebben vaak betrekking op geheel andersoortige prestaties. Te denken valt onder andere aan gebruikte vervoersmiddelen, kennis over wiskunde, klusjesdiensten, parkeerplaatsen en een zelfbereide maaltijd. Het bepalen van de subjectieve waarde van dergelijke prestaties zal veelal niet eenvoudig zijn.

¹⁷³ Zie in dit verband ook G.J. van Norden, *Fiscaliteit en de nieuwe economie*, NTFR 2015/2205.

¹⁷⁴ Zie in dit verband platforms als *SpullenDelen*, *Jipio* en *Ruilen.nl*.

¹⁷⁵ HvJ 5 februari 1981, 154/80 (*Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA*), r.o. 13.

¹⁷⁶ Zie HvJ 23 november 1988, 230/87 (*Naturally Yours Cosmetics*), r.o. 16 en HvJ 2 juni 1994, C-33/93 (*Empire Stores*), r.o. 18-19. Zie ook HvJ 19 december 2012, C-549/11 (*Orfey Bulgaria*), r.o. 45.

¹⁷⁷ Zie G.J. van Norden, *Fiscaliteit en de nieuwe economie*, NTFR 2015/2205.

¹⁷⁸ Dat betekent mogelijk een schending van het neutraliteitsbeginsel. Zie in deze lijn A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw (diss.)*, Kluwer, Deventer, 2009, p. 312-314.

¹⁷⁹ De maatstaf van heffing wordt in dit onderzoek oorspronkelijk buiten beschouwing gelaten. Nu het echter een essentieel aspect is van ruilprestaties, wordt het deze deelparagraaf kort aangehaald.

¹⁸⁰ HvJ 2 juni 1994, C-33/93 (*Empire Stores*), r.o. 4 en 19.

4.2.5 Aftrek van btw

Het vraagstuk omtrent aftrek van btw is slechts van belang wanneer de prosumant als belastingplichtige wordt aangemerkt. Hier wordt in deze paragraaf van uitgegaan. Het recht op aftrek is de keerzijde van de verplichting dat btw moet worden afgedragen over belaste prestaties die worden verricht. Met het recht op aftrek wordt bereikt dat enkel belasting wordt betaald over de waarde die in het productie- en distributieproces wordt toegevoegd. Gebleken is dat aftrek van btw alleen wordt toegestaan als een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de in een eerder stadium verrichte handelingen en de handelingen in een later stadium waarvoor een recht op aftrek bestaat.¹⁸¹ Dat wil zeggen dat de prosumant geen aftrek geldend kan maken over inkopen die hij in het verleden als particulier heeft verkregen. Daar is het productieproces reeds beëindigd. Bij de verkrijging had immers gebruik moeten worden gemaakt van het recht om de betaalde btw geheel of gedeeltelijk in aftrek te brengen.¹⁸² Het is voorstelbaar dat veel goederen tegenwoordig 'plotseling' worden gebruikt voor economische doeleinden. Dit betreffen dan goederen die bij aanschaf waren bedoeld om in de particuliere sfeer te blijven zoals woonruimte, auto's, gereedschap, reisartikelen, et cetera. In die context verricht een belastingplichtige prosumant prestaties die enerzijds in de heffing van btw worden betrokken en waarvoor anderzijds de daarmee verband houdende btw op de inkopen niet in aftrek is en kan worden gebracht.¹⁸³ Puur vanuit theoretisch perspectief kan worden gesteld dat hiermee cumulatie van btw optreedt.¹⁸⁴ Aangaande dit aspect lijkt het systeem van aftrek van btw niet te zijn ingesteld op de deeleconomie. Dit kan tot een ongelukkige situatie leiden op het niveau van de prosumant.

Het is ook denkbaar dat wel een verband bestaat tussen de inkopen en de belaste B2C-prestaties van een prosumant. In dat geval heeft hij recht op aftrek van btw over zijn inkopen. Daarmee wordt verondersteld dat de kosten van zijn inkopen worden opgenomen in de prijs van zijn belaste prestaties. Zelfs indien dergelijke inkopen deel uitmaken van voorbereidende handelingen, kunnen ze in aanmerking komen voor aftrek van btw.¹⁸⁵ Het wordt evenwel ingewikkeld als inkopen bestaan uit vermogensbestanddelen die naar hun aard voor zowel economische als privédoeleinden (kunnen) worden gebruikt. Dit zal onder prosumanten doorgaans het geval zijn. Slechts voor zover een vermogensbestanddeel voor belaste prestaties wordt gebruikt, mag een prosumant de btw in aftrek brengen.¹⁸⁶ Dat is een feitenkwesitie en zal steeds lastig zijn vast te stellen. Ook kunnen hiermee gecompliceerde herzieningsregels gepaard gaan voor zowel roerende als onroerende zaken.¹⁸⁷ Zodoende lijkt de toepassing van het systeem van aftrek moeilijk hanteerbaar in de prosumantenwereld.

¹⁸¹ Zie paragraaf 3.7.

¹⁸² Zie HvJ 11 juli 1991, C-97/90 (Lennartz), r.o. 35 en HvJ 8 maart 2001, C-415/98 (Bakcsi), r.o. 29.

¹⁸³ Merk op dat met uitgaande prestaties enkel diensten worden bedoeld. Een levering van goederen heeft in dit kader betrekking op de levering van gebruikte goederen. Heffing van btw over de betreffende goederen heeft al plaatsgevonden en de goederen blijven in de particuliere sfeer. Heffing van btw is dan alleen aan de orde als wordt opgetreden als wederverkoper of veilinghouder. Hierover volgt meer in paragraaf 4.3.3.

¹⁸⁴ Ervan uitgaande dat hij die niet-aftrekbare btw in de prijs van zijn belaste prestaties verdisconteert.

¹⁸⁵ Zie HvJ 14 februari 1985, 268/83 (Rompelman) en HvJ 29 februari 1996, C-110/94 (INZO).

¹⁸⁶ Zie HvJ 4 oktober 1995, C-291/92 (Armbrecht), r.o. 27. Zie in deze lijn ook HvJ 11 juli 1991, C-97/90 (Lennartz), r.o. 33 en HvJ 8 maart 2001, C-415/98 (Bakcsi), r.o. 33.

¹⁸⁷ Bepalingen over de herziening van de aftrek zijn neergelegd in artikel 184 tot en met 192 van de Btw-richtlijn.

4.3 Het platform centraal

4.3.1 Algemeen

De rol van platforms is complex. Doordat de vele, verschillende platforms op het internet werken met de meest uiteenlopende voorwaarden en verdienmodellen, is het in de praktijk een uitdaging de hoedanigheid van het platform te kwalificeren.¹⁸⁸ Duidelijkheid hieromtrent is onder andere geboden op het gebied van de btw.¹⁸⁹ In het vorige hoofdstuk is gebleken dat de btw-regels zijn voorzien van bepalingen die toespitsen op de intermediairsrol. Gezien het feit dat deelplatforms zich in een nieuwe economische wereld bevinden, kan echter worden aangenomen dat zij zich op vrij onbekend terrein begeven wat regelgeving betreft. Zo focust de huidige fiscale regelgeving zich voornamelijk op traditionele bedrijfsstructuren en hun kenmerkende B2C-verhoudingen. Deze paragraaf concentreert zich op de toepassing van mogelijke functies op het platform in een C2C-prestatie. Dat biedt inzicht in de wijze waarop de dienst van het platform en de C2C-prestatie vanuit het perspectief van de btw worden gezien. Overigens wordt de prosument in deze paragraaf als niet-belastingplichtige aangemerkt, tenzij anders aangegeven.

4.3.2 Het platform als bemiddelaar

Reeds naar voren is gekomen dat bij bemiddeling het nodige wordt gedaan opdat twee partijen een contract sluiten (zie figuur 3). Het deelplatform handelt in dat kader op naam en voor rekening van de prosument en/of zijn afnemer. De bemiddelingsdienst wordt hierbij afzonderlijk vergoed. De uitleg die het HvJ geeft aan het begrip bemiddeling biedt over het algemeen weinig houvast. Weliswaar is het uitgangspunt helder, maar gesteld kan worden dat een concrete toepassing van het begrip praktische aanknopingspunten mist. Het betreft namelijk een feitenkwesitie en die feiten kunnen zeer uiteenlopen. Er zal bijvoorbeeld moeten worden vastgesteld of sprake is van een eigen belang inzake de inhoud van het contract, in hoeverre op naam en voor rekening van een contractpartij wordt gehandeld, of aan het contract verbonden materiële handelingen worden verricht, et cetera. Daarentegen zal de onduidelijkheid zich voornamelijk doen gevoelen bij bemiddeling in de financiële sfeer, getuige de verschillende arresten van het HvJ.¹⁹⁰

Het concept van een deelplatform lijkt eenvoudiger overeen te stemmen met de inhoud van bemiddeling; het nodige doen opdat twee partijen een contract sluiten. Zonder de aanwezigheid van het deelplatform zou de C2C-prestatie immers niet tot stand zijn gekomen. De rol die het platform speelt, wordt niet beïnvloed door de omstandigheid dat de prosument

¹⁸⁸ R. Koolhoven, Het platform in de deeleconomie: elektronisch prikbord of bemiddelaar?, WPNR 2015/7085.

¹⁸⁹ Denk in dit verband bijvoorbeeld ook aan verduidelijking op arbeidsrechtelijk, goederenrechtelijk en verbintenissenrechtelijk gebied.

¹⁹⁰ Zie in dit verband HvJ 13 december 2001, C-235/00 (CSC Financial Services Ltd.), HvJ 20 november 2003, C-8/01 (Taksatorringen), HvJ 3 maart 2005, C-472/03 (Arthur Andersen). Deze arresten gaan in op de vraag in hoeverre de vrijstelling van toepassing is op financiële handelingen. Bemiddeling is onder omstandigheden onderdeel van dergelijke handelingen en de bemiddelingsdienst komt zodoende in aanmerking voor een btw-vrijstelling ingevolge de artikelen 135, eerste lid, onderdeel a-f van de Btw-richtlijn.

een goed verkooft of een dienst verricht.¹⁹¹ In dit verband kan een deelplatform enerzijds een zuivere bemiddelingsdienst verrichten. In dat geval staat tegenover deze dienst onder de noemer van ‘afzonderlijke tussenkomst’ een vergoeding. Zo houden bijvoorbeeld Airbnb, Snappcar en Thuisafgehaald een gedeelte in op iedere tot stand gekomen prestatie.¹⁹² Het platform zal btw over de vergoeding zijn verschuldigd. Anderzijds kan het de loutere functie van een elektronisch prikbord vervullen. Onder meer Peerby, BlaBlaCar en vele categorieën op Marktplaats.nl bieden gratis toegang en brengen geen bemiddelingskosten in rekening bij een voortgekomen prestatie.¹⁹³ Aangenomen dat het deelplatform in beide gevallen ‘slechts’ nastreeft het nodige te doen opdat de prosumant en consument een contract sluiten, wordt door het platform niet als partij deelgenomen bij een contract. Door de bemiddelende functie van het deelplatform blijft heffing van btw over de daadwerkelijke C2C-prestatie achterwege.¹⁹⁴ Slechts de belastingplicht bij de prosumant kan hier verandering in brengen. Bovendien willen deelplatforms in de regel ook niet meer doen dan het nodige om twee partijen bijeen te brengen. Op die manier wordt voorkomen dat zij het feitelijke aanbod bezitten, waardoor ze zelf geen goederenleveringen en diensten verrichten. Hoewel onder andere btw-heffing over de hoofdprestatie wordt ontgaan, lijken de beweegredenen hiervoor hoofdzakelijk te liggen op het gebied van vergunningen, voorschriften en kwaliteitseisen.¹⁹⁵

4.3.3 Het platform als wederverkoper of veilinghouder

De verkoop van gebruikte goederen is een veelvoorkomende activiteit onder de C2C-prestaties. Daarentegen zijn dergelijke C2C-prestaties de voorloper van de soort C2C-prestaties die de hedendaagse deeleconomie kenmerken. Platforms als Marktplaats.nl en eBay, die met name bekend staan als bemiddelaars bij de C2C-verkoop van gebruikte goederen, bestaan immers al sinds de vorige eeuw. Platforms kunnen bij de verkoop van gebruikte goederen ook op eigen naam als handels- of veilingplatform optreden. In dat geval worden ze voor de btw aangemerkt als wederverkoper of veilinghouder. In het vorige hoofdstuk is duidelijk geworden dat de Btw-richtlijn is voorzien van regelingen die deze werkzaamheden voor de btw kwalificeren. Een platform dat gebruikte goederen van particulieren koopt met het oog op wederverkoop, kan de margeregeling toepassen. Deze goederen komen vanuit de particuliere sfeer weer in het commerciële circuit terecht en worden enkel voor de behaalde marge belast met btw.¹⁹⁶ Indien gebruikte goederen via een platform worden aangeboden op een openbare veiling, bekleedt het platform de functie van

¹⁹¹ Dit verschil is wel van belang bij bijvoorbeeld de plaatsbepaling van de prestatie. In dit onderzoek staat echter de aard van de intermediairdienst en de C2C-prestatie centraal.

¹⁹² Zie paragraaf 2.3.4 voor de mogelijke stappen bij een inhouding op een tot stand gekomen prestatie.

¹⁹³ In de algemene voorwaarden op de website van het desbetreffende platform wordt aangegeven of al dan niet een gedeelte van de betaling wordt ingehouden (raadpleging dateert van juni 2016).

¹⁹⁴ Een uitzondering hierop bestaat ingeval sprake is van een elektronische dienst. Zie paragraaf 3.5.5.

¹⁹⁵ Zie bijvoorbeeld S. Ranchordas, Regels voor de digitale economie, oftewel ‘uber-regulering’, RegelMaat 2016 (31) 2.

¹⁹⁶ De wederverkoper zou overigens kunnen besluiten de margeregeling niet toe te passen op basis van artikel 319 van de Btw-richtlijn. Ervan uitgaande dat de afnemer een consument is zonder recht op aftrek, is dat wel de meest voordelige weg.

veilinghouder. Een succesvol veilingplatform op dit ogenblik is Catawiki.¹⁹⁷ Een platform als organisator van een openbare veiling zal op nagenoeg dezelfde wijze als een wederverkoper worden belast met btw over de marge. Zodoende is de regelgeving ingesteld op platforms die C2C-prestaties met gebruikte goederen verwezenlijken. Voor de bemiddelende functie bij vraag naar en aanbod van gebruikte goederen wordt verwezen naar de vorige paragraaf.

4.3.4 Het platform als commissionair

De tussenkomst van een commissionair geschiedt op eigen naam maar voor rekening van een ander. Vanuit btw-perspectief zal een platform functionerend als commissionair in beginsel een prestatie van de prosumant afnemen en deze vervolgens zelf verrichten aan de consument (zie figuur 4). Het betreffen in dit kader 'nieuwe' goederen¹⁹⁸ of diensten. Het lijkt een prikkelend model voor de prosumant. Hij hoeft de consument niet te ontmoeten. Dit is bijvoorbeeld praktisch wanneer hij op vakantie is. De prosumant kan dan zijn auto ter beschikking stellen aan het deelplatform. Daaropvolgend verzorgt deze de verhuur van de auto aan consumenten inclusief zaken als reclame, schoonmaak, verzekering, et cetera. Desalniettemin moet wel worden stilgestaan bij de vraag of de commissairebepaling kan worden toegepast op een C2C-prestatie.

Het lijkt vooralsnog niet expliciet te zijn vastgesteld in regelgeving of jurisprudentie dat een commissairebepaling betrekking kan hebben op een C2C-prestatie. Vaststaat dat een bemiddelingsdienst betrekking kan hebben op zowel een B2C-prestatie als een C2C-prestatie.¹⁹⁹ Een commissairebepaling levert voor de btw echter twee nieuwe, fictieve prestaties op. In een C2C-situatie komt dat neer op een niet-belastbare prestatie van de prosumant aan het deelplatform, gevolgd door een belastbare prestatie van het deelplatform aan de consument (een C2B2C-prestatie). Dit betekent dat de eerste prestatie (C2B) buiten het bereik van de btw valt. Er kan worden getwijfeld over de vraag of in dat geval de commissairebepaling van toepassing is en dus of btw-technisch wel een tweede prestatie (B2C) kan plaatsvinden. Toch lijkt het erop dat slechts van belang is of op eigen naam en voor rekening van een ander wordt gehandeld.²⁰⁰ Ook geeft de Btw-richtlijn geen aanleiding tot het uitsluiten van de commissairebepaling op een C2C-prestatie. Volgens artikel 28 van de Btw-richtlijn geldt 'wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend op eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, wordt de

¹⁹⁷ Catawiki is een Nederlands online veilinghuis en won in oktober 2015 de Nederlandse Technology Fast50. In november 2015 behaalde zij ook de eerste plaats in de EMEA Fast500-ranking, de ranking van de 500 snelst groeiende technologiebedrijven in de EMEA-regio. Zie <http://www2.deloitte.com/nl/nl/pages/technologie-media-telecom/articles/nederlandse-catawiki-wint-technology-fast500-emea-2015.html>.

¹⁹⁸ Denk bijvoorbeeld aan maaltijden via Thuisafgehaald. (Hierbij wordt overigens aangenomen wordt dat het met de levering van goederen verband houdende aspect overheerst en niet het dienstenaspect. Steun kan hiervoor worden gevonden in onder andere HvJ 2 mei 1996, C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien A/S) en HvJ 10 maart 2011, C-497/09 (Manfred Bog)).

¹⁹⁹ HvJ 27 mei 2004, C-68/03 (Lipjes), r.o. 23. Daarin geeft het HvJ aan dat een bemiddelingsdienst niet slechts ziet op situaties waarin de ontvanger van die dienst een belastingplichtige is. Deze overweging lijkt echter niet direct toepasbaar te zijn op een commissairebepaling. Hierbij draaide het immers om de plaats van de bemiddelingsdienst en niet om de C2C-prestatie op zichzelf.

²⁰⁰ Zie in dit verband M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2014 (veertiende druk) p. 145.

betrokken belastingplichtige geacht *deze dienst* zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht'. Dit vereist mijns inziens niet dat *deze dienst* door een belastingplichtige moet worden verricht. Een dienst betreft immers een 'handeling' en geen 'belastbare handeling'.²⁰¹ Indien een deelplatform op eigen naam en voor rekening van de prosumant dan wel consument een prestatie tot stand brengt, wordt aangenomen dat de commissionairsbepaling van toepassing is. Hierdoor ontstaat een C2B2C-prestatie.²⁰²

Een situatie waarin het platform optreedt als commissionair leidt zoals gezegd tot twee opeenvolgende prestaties. Aan de aard van de prestatie verandert niets. Er vinden twee nieuwe prestaties plaats, waarvan de eerste door een niet-belastingplichtige en de tweede door een belastingplichtige. Dat betekent dat het deelplatform btw zal moeten afdragen over de prestatie aan de consument. Daarbij kunnen bijkomende diensten mogelijk het fiscale lot van de hoofdprestatie volgen. Dit kan voordelig uitpakken voor een commissionair. Indien de hoofdprestatie een verlaagd tarief kent, kunnen de commissie en mogelijk bijkomende diensten (gewoonlijk vallend onder het normale tarief) ook tegen het verlaagde tarief worden verricht.²⁰³ Het is tevens interessant om de situatie te beoordelen waarin de prosumant als belastingplichtige kwalificeert. In een dergelijk geval vindt een B2B2C-prestatie plaats. Dit is een gebruikelijke aan- en doorverrichting voor een commissionairsstructuur. De prosumant zal btw in rekening brengen over zijn prestatie aan het deelplatform. Vervolgens zal het deelplatform de betreffende btw in aftrek brengen en zijn prestatie aan de consument met inbegrip van btw verrichten. Zoals gebleken, zitten deelplatforms eigenlijk niet op de commissionairsrol te wachten. Dit maken zij doorgaans duidelijk kenbaar in de algemene voorwaarden. Ze benadrukken hierbij dat ze enkel de website of app faciliteren en dat de overeenkomst wordt gesloten tussen de twee andere partijen.²⁰⁴ Deze contractuele regelingen dienen overigens wel overeen te stemmen met de economische realiteit.

In paragraaf 3.5.5 is de commissionairsfictie geïntroduceerd. Op basis hiervan worden belastingplichtigen via wiens telecommunicatienetwerk, interface of portaal elektronische diensten worden verricht voor de btw aangemerkt als commissionair. Dit is in essentie niet te vergelijken met belastingplichtigen via wiens platform C2C-prestaties in de deeleconomie worden verricht.²⁰⁵ De onderhavige fictie is dan ook niet direct toepasbaar op de platforms die in dit onderzoek centraal staan. Toch dient mijns inziens enig belang te worden gewekt voor de fictie in relatie tot de deeleconomie. Weliswaar kunnen kritische kanttekeningen

²⁰¹ Als dienst wordt beschouwd elke handeling die geen levering van goederen is, aldus artikel 24 van de Btw-richtlijn.

²⁰² Er wordt vanuit gegaan dat dit naar analogie geldt ingeval het gaat om de levering van goederen. Overigens moet worden opgemerkt dat de commissionairsbepaling vanuit zijn oorsprong niet helemaal 'zinnig' is in C2C-verband. Gebleken is namelijk dat het doel van de bepaling is gelegen in het waarborgen van het recht op aftrek bij de afnemer, zonder dat de marge van de commissionair bekend wordt.

²⁰³ Denk in dit verband bijvoorbeeld aan de levering van een maaltijd (verlaagd tarief) met inbegrip van de bezorgkosten (normale tarief).

²⁰⁴ Zie bijvoorbeeld <https://www.airbnb.nl/terms>, <https://www.uber.com/legal/terms/nl/>, <https://www.thuisafgehaald.nl/voorwaarden/item94>, <https://www.snappcar.nl/generalconditions.aspx?view=terms> en <https://www.helpling.nl/alg-emenevoorwaarden>.

²⁰⁵ Blijkens artikel 7, eerste lid van de Btw-uitvoeringsverordening betreffen elektronische diensten 'diensten die over het internet of een elektronisch netwerk worden verleend, wegens hun aard grotendeels geautomatiseerd zijn en slechts in geringe mate menselijk ingrijpen vergen, en zonder informatietechnologie niet kunnen worden verricht'. C2C-prestaties in de deeleconomie betreffen vooral verhuur van roerende en onroerende zaken, het verrichten van niet-elektronische diensten of de levering van (gebruikte) goederen.

worden geplaatst bij de regeling op zich²⁰⁶, maar de fictie toont wel aan dat fiscale regelgeving inhaakt op ontwikkelingen in de digitale economie. Bovendien heeft het doel van de fictie voornamelijk betrekking op het identificeren van degene die in verhouding tot de consument de belastingplichtige is, waarbij het aantal te controleren belastingplichtigen beperkt wordt gehouden. Kan de deeleconomie in de toekomst hier wellicht iets van opsteken?

4.4 Conclusie

Dit hoofdstuk is allereerst ingegaan op de toepassingsmogelijkheden van belastingplicht op prosumenten. Het resultaat is kort samengevat in paragraaf 4.2.2.6. Geconcludeerd is dat een heldere en praktische toepassing van het vraagstuk op prosumenten in de deeleconomie niet haalbaar lijkt. De heffingstoepassing van btw over C2C-prestaties op het niveau van de prosument is daarmee eveneens praktisch gezien onduidelijk. Dit zal voortdurend afhangen van de feitelijke omstandigheden in het concrete geval. Voorts geven diverse aspecten die samenhangen met de belastingplicht stof tot nadenken. In veel gevallen zal de KOR van toepassing zijn op prosumenten die als belastingplichtige worden aangemerkt. De vraag is of deze regeling dan nog wel geschikt is, nu hij zowel kan worden toegepast door partijen in de oude als de nieuwe economie. Met betrekking tot ruilprestaties is gebleken dat deze een belemmering kunnen vormen bij het identificeren van de bezwarende titel. Ook het systeem van recht op aftrek lijkt niet te zijn ingesteld op de deeleconomie, met name wanneer de grote categorie prosumenten vermogen zal moeten toewijzen aan de economische en/of privésfeer. Het is mijns inziens aanbevelenswaardig dat nader onderzoek wordt gedaan naar de problematiek en invloed van deze aspecten in de deeleconomie.

In dit hoofdstuk zijn mede de mogelijke functies van het deelplatform aan bod gekomen. Daarmee is wederom inzicht geboden in de heffing van btw over de C2C-prestatie, alsook over de dienst van het platform. Bij de bemiddelaar wordt slechts de vergoeding over de bemiddelingsdienst in de heffing van btw betrokken. Ervan uitgaande dat de prosument niet kwalificeert als belastingplichtige, valt de C2C-prestatie buiten de btw-heffing. Een wederverkoper of veilinghouder zal voor zijn behaalde marge worden belast. Het platform als commissionair zal de C2C-prestatie afnemen van de prosument en zelf verrichten aan de consument. Dit heeft heffing van btw over de gehele prestatie als gevolg.

²⁰⁶ Hiervoor wordt verwezen naar M.M.W.D. Merx, Commissionair bij fictie, bij fictie dienstverrichter, WFR 2014/1315. Merx gaat hierbij onder andere in op de plaats van de commissionairsfictie in de Btw-uitvoeringsverordening, de niet-bindende toelichting en de voorwaarden op zichzelf en in relatie tot het leerstuk van de commissionair.

HOOFDSTUK 5

Toepassing: ideaalrechtelijk kader

5.1 Inleiding

Dit onderzoek concentreert zich op de heffing van btw over prestaties in de deeleconomie. In het voorgaande hoofdstuk is onderzocht hoe deze prestaties volgens de huidige regelgeving in de heffing worden betrokken. Een zuiver antwoord lijkt hierop niet te bestaan. De regelgeving is niet volledig voorbereid op de omvangrijke ontwikkelingen in de deeleconomie. Ook in deze nieuwe economie dient evenwel te worden gestreefd naar een eerlijke en effectieve manier van belastingheffing. Aanvankelijk is op basis van positief recht vastgesteld hoe in de btw wordt omgegaan met het C2C-concept. Aansluitend wordt op basis van wenselijk recht vastgesteld hoe in de btw zou moeten worden omgegaan met het C2C-concept.

5.2 Het toetsingskader

5.2.1 Algemeen

Deze paragraaf gaat op de eerste plaats in op de uitgangspunten die aan het btw-stelsel ten grondslag liggen. Duidelijkheid wat betreft de inhoud hiervan is noodzakelijk om een beoordeling naar wenselijk recht te kunnen doen. Op de tweede plaats vloeit uit deze uitgangspunten een nieuw uitgangspunt voort dat specifiek geldt voor de ontwikkelingen in de deeleconomie.

5.2.2 Fundamentele uitgangspunten

Toetsing aan wenselijk recht zal geschieden op basis van de fundamentele uitgangspunten in de btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel dient in dat verband het rechtskarakter te volgen en beoogt daarmee neutraal en doelmatig te zijn. Deze uitgangspunten zijn reeds in hoofdstuk 3 toegelicht. Het rechtskarakter van de btw verduidelijkt wie en wat moet worden belast. De btw is een algemene heffing op goederen en diensten die beoogt consumptief verbruik te belasten en heeft daarmee betrekking op objectniveau. De algemene heffing wordt gecombineerd met een indirecte wijze van heffing. De btw wordt afgewenteld op de consument, maar de heffing van btw vindt plaats bij de leverancier of dienstverrichter. In dat verband heeft de btw betrekking op subjectniveau. De btw moet strikt evenredig zijn aan de prijs van goederen en diensten, zodat enerzijds de heffing en anderzijds de aftrek neutraal verloopt. Daarbij mag het aantal handelingen tijdens het productie- en distributieproces geen enkele rol spelen. Er moet dus worden gestreefd naar economische neutraliteit. Tevens

verlangt de btw naar 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. Soortgelijke economische verrichtingen, die bijgevolg met elkaar concurreren, mogen geen ongelijke btw-behandeling ondergaan. Dat kan worden gezien tussen belastingplichtigen van een economische verrichting, tussen het object van een economische verrichting en tussen de consumenten die afnemer zijn van een economische verrichting. Bovendien moet een neutrale heffing uiteindelijk worden verenigd met een doelmatige heffing. De bovengenoemde uitgangspunten zijn van fundamenteel belang in de btw. Zij vormen in dit hoofdstuk de basis om een ideaalrechtelijk kader te schetsen voor de twee navolgende aspecten:

- Heffing van btw over C2C-prestaties op objectniveau
- Heffing van btw over C2C-prestaties op subjectniveau

5.2.3 Gelijk speelveld

Deelplatforms zijn op vrijwel iedere markt te vinden. Op markten als goederen, ruimte, mobiliteit, energie, geld, kennis en diensten zoeken ze de concurrentie op met de traditionele partijen door bedachtzaam in te spelen op de behoeften van de consument. Ze vergroten de mogelijkheden voor consumenten om zowel te consumeren als te presteren. De traditionele marktpartijen, die zelf het feitelijke aanbod verzorgen, worden echter gereguleerd. De nieuwe deelplatforms bezitten feitelijk zelf geen aanbod. Zij brengen het particuliere aanbod slechts via het internet samen met de vraag. Regelgeving is hier nog niet op ingesteld. Een reactie op overheidsniveau kan dus haast niet uitblijven. Zij heeft namelijk een belangrijk uitgangspunt na te streven; het waarborgen van een gelijk speelveld tussen traditionele marktbedrijven en de nieuwe aanbieders.²⁰⁷ Het is de vraag of nieuwe regelgeving zal zorgen voor dit gelijke speelveld of dat toepassing van bestaande regelgeving tot een meer rechtvaardige uitkomst leidt. Nieuwe regelgeving lijkt op voorhand al enig bezwaar op te leveren. Technologische ontwikkelingen gaan immers zo snel dat zelfs de nieuwste regelgeving geen rekening zal kunnen houden met de nieuwe economische realiteit. Aangezien die realiteit permanent aan verandering onderhevig is, zal regelgeving vrij snel achterlopen.²⁰⁸ De bestaande regelgeving blijkt echter ook niet helemaal zuiver. Is er mogelijk nog een middenweg? Een gelijk speelveld wordt in elk geval gekenmerkt door het uitgangspunt dat gelijke gevallen gelijk moeten worden behandeld. Ongelijke gevallen moeten ongelijk worden behandeld in de mate van ongelijkheid.²⁰⁹ Het gelijke speelveld tussen de traditionele marktpartijen en de nieuwe aanbieders kan op verschillende gebieden ter discussie staan. Zo dienen traditionele bedrijven op verschillende markten aan allerlei

²⁰⁷ Zie G.J. van Norden, Fiscaliteit en de nieuwe economie, NTFR 2015/2205.

²⁰⁸ Zie in deze lijn onder andere G.J. van Norden, Fiscaliteit en de nieuwe economie, NTFR 2015/2205 en S. Ranchordas, Regels voor de digitale economie, oftewel 'uber-regulering', RegelMaat 2016 (31) 2.

²⁰⁹ Zie G.J. van Norden, Fiscaliteit en de nieuwe economie, NTFR 2015/2205.

kwaliteitseisen, milieuregelgeving, voorschriften en vergunningen te voldoen.²¹⁰ Dit gaat tevens gepaard met controle. De Nederlandse Voedsel- en Warenautoriteit komt echter niet langs bij hobbykoks van Thuisafgehaald. De hobbykok gelijkstellen met een afhaalrestaurant is dan wel enigszins extreem, maar de afnemer consumeert in beide gevallen een avondmaaltijd. Dat bevestigt de verschillen, maar ook de vergelijkbare concurrentie. Vanuit het btw-perspectief wordt het gelijke speelveld bereikt door uiteindelijk mededingingsneutraal te zijn. Op soortgelijke economische verrichtingen dient dezelfde belastingdruk te rusten.

5.3 Heffing over C2C-prestaties op objectniveau

5.3.1 Algemeen

Iedere prestatie waarin een consumptief verbruik van goederen en diensten wordt geïdentificeerd, zal overeenkomstig de uitgangspunten uit de vorige paragraaf aan btw-heffing worden onderworpen. Tenminste, dat is de wens van het systeem. Het systeem van de btw is echter niet ingesteld op het fenomeen 'deeleconomie'. Gebleken is dat momenteel nog geen helder antwoord bestaat op de vraag in hoeverre C2C-prestaties onder het huidige recht moeten leiden tot heffing van btw. In hoeverre dat wenselijk is op objectniveau, zal worden beoordeeld aan de hand van de volgende hypothese: *'Het is wenselijk dat C2C-prestaties op objectniveau aan btw worden onderworpen.'*

5.3.2 Beoordeling

Het btw-stelsel onderwerpt aan btw de leveringen van goederen en diensten die door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht. Hieruit blijkt zowel het algemene karakter als het indirecte karakter van de btw. In deze paragraaf worden C2C-prestaties op objectniveau gezien. De voornoemde hypothese heeft dan ook geen betrekking op het indirecte karakter van de btw, nu dat betekenis heeft op subjectniveau. Tevens zal daarom in mindere mate belang toekomen aan het doelmatigheidsbeginsel. Om te beginnen staat het algemene karakter van de btw centraal op objectniveau. Het basisbeginsel van het btw-stelsel ziet op het feit dat de btw een verbruiksbelasting is die beoogt de consumptie te belasten. In essentie dient iedere besteding die leidt tot consumptief verbruik heffing van btw als gevolg te hebben. Volgens wenselijk recht wordt dus geacht dat de levering van een goed of dienst op C2C-niveau wordt onderworpen aan btw, mits sprake is van een bezwarende titel. Aan deze voorwaarde zal echter bij ruilprestaties tussen een grote hoeveelheid particulieren kunnen niet worden voldaan. In die gevallen blijft heffing van btw achterwege, ook al betekent dit mogelijk een schending van de neutraliteit.²¹¹

Heffing van btw over een C2C-prestatie moet eveneens leiden tot een gelijk speelveld. Het object van C2C-prestaties dient dezelfde btw-druk te hebben als het object van soortgelijke economische verrichtingen. Als soortgelijke economische verrichtingen kunnen in

²¹⁰ Denk bijvoorbeeld aan de Arbowet, Drank- en Horecawet, Wet Milieubeheer, voorschriften over brandveiligheid en plaatselijke verordeningen.

²¹¹ Zie ook paragraaf 4.2.4.

deze context vergelijkbare traditionele B2C-prestaties worden aangemerkt. Zowel B2C- als C2C-prestaties worden op dezelfde markten aangeboden. Sterker nog, de nieuwe aanbieders concurreren met de reeds bestaande partijen. Die concurrentie is het gevolg gebleken van het verrichten van soortgelijke prestaties. Dat is tevens zichtbaar in de praktijk, nu consumenten een hotelovernachting vervangen voor een overnachting via Airbnb en auto's huren via Snappcar als alternatief voor het autoverhuurbedrijf. Het gelijke speelveld verlangt in dit kader naar een gelijke btw-behandeling. Daarmee is bovendien neutraliteit tussen consumenten verzekerd, doordat in B2C- en C2C-verhoudingen btw over de prestatie wordt gerekend. Heffing van btw over C2C-prestaties op objectniveau is daarmee ook wenselijk voor het waarborgen van een gelijk speelveld.

Neutraliteit kent eveneens een economische dimensie. Deze vorm van neutraliteit wordt gekenmerkt door het tegengaan van cumulatie van btw. Algemener gezegd moet dubbele heffing worden voorkomen. In de huidige deeleconomie worden vele prestaties verricht met objecten die waren bedoeld om in de particuliere sfeer te blijven. Dat betekent dat hierover geen btw in aftrek is gebracht. Te denken valt aan een particuliere auto die na vijf jaren ineens bruikbaar blijkt te zijn voor verhuur aan consumenten. Heffing van btw over dergelijke prestaties leidt mijns inziens in zuiver theoretische zin gedeeltelijk tot dubbele heffing. De wenselijkheid van heffing over C2C-prestaties op objectniveau kan daarom enigszins worden aangetast door het streven naar economische neutraliteit.

Terugkomend op de hypothese lijkt het zonder meer wenselijk dat C2C-prestaties vanuit een objectbenadering moeten worden onderworpen aan btw. Dat blijkt uit de algemene belasting op consumptief verbruik die de btw beoogt te zijn in combinatie met een gelijk speelveld op objectniveau. Omwille van een doelmatige wijze van heffing komt mijns inziens aan het beginsel van economische neutraliteit tevens minder belang toe. De enorme diversiteit onder de C2C-prestaties lijkt het nagenoeg onuitvoerbaar te maken om rekening te houden met btw die in het verleden niet in aftrek is gebracht.²¹²

5.4 Heffing over C2C-prestaties op subjectniveau

5.4.1 Algemeen

Als gevolg van het indirecte karakter worden leveranciers en dienstverrichters aangemerkt als belastingplichtige. Het indirecte karakter van de btw is echter geen doel op zich, maar een middel om op doelmatige wijze zoveel mogelijk recht te doen aan de norm die het rechtskarakter oplegt; het consumptieve verbruik moet worden belast. Uit de vorige paragraaf blijkt deze norm ook wenselijk te zijn voor C2C-prestaties gezien vanuit objectniveau. In deze paragraaf wordt nagegaan in hoeverre dit wenselijk is op subjectniveau. Om dit te beoordelen is met name het streven naar een doelmatige heffing een cruciaal uitgangspunt. Bovendien is gebleken dat juridische neutraliteit op subjectniveau wordt beoogd.

²¹² Merk tevens op de regels inzake aftrek van btw helder zijn. Recht op aftrek van btw is slechts aan de orde rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de in een eerder stadium verrichte handelingen en de handelingen in een later stadium waarvoor een recht op aftrek bestaat. Zie paragraaf 4.2.5.

Tot dusver is in dit onderzoek een duidelijke scheidingslijn gehanteerd tussen de rol van prosumenten en de rol van deelplatforms. De prosumant heeft de feitelijke macht over de prestatie. Met behulp van het platform wordt de prestatie verricht. Doordat de daadwerkelijke prestatie door de prosumant wordt aangeboden, zal allereerst worden beoordeeld in hoeverre het wenselijk is dat zij als belastingplichtige worden aangemerkt. Hiervoor wordt de volgende hypothese gebruikt: *'Het is wenselijk dat prosumenten voor de onderliggende C2C-prestatie als belastingplichtige worden aangemerkt.'* Indien dit niet voldoende wenselijk is, zal worden beoordeeld in hoeverre het wenselijk is dat deelplatforms een rol gaan spelen bij de heffing over C2C-prestaties. De hypothese in dit kader betreft: *'Het is wenselijk dat deelplatforms voor de onderliggende C2C-prestatie als belastingplichtige worden aangemerkt.'*

5.4.2 Beoordeling: de prosumant als belastingplichtige

In het vorige hoofdstuk is onderzocht in hoeverre het begrip belastingplicht van toepassing is op prosumenten die met behulp van een platform prestaties verrichten aan consumenten. Het resultaat zal allereerst kort worden samengevat. Daaropvolgend wordt bezien vanuit wenselijk recht in welke mate belastingplicht op prosumentenniveau een geschikt middel is om de C2C-prestatie met btw te belasten.

Particulieren worden in de regel niet aangemerkt als belastingplichtige voor de btw. Zoals duidelijk is geworden, is echter de weerstand voor particulieren om economisch actief te zijn door de deeleconomie beduidend minder dan voorheen. Om die reden is het aantal gevallen waarin het vraagstuk van belastingplicht aan de orde is sterk toegenomen. Prosumenten die zelfstandig prestaties onder bezwarende titel verrichten, worden echter nog niet aangemerkt als belastingplichtige. Daarbij dient de prosumant met een zekere regelmaat te presteren en moet zijn activiteit een bepaalde duurzaamheid bevatten. Zo heeft de hoogste instantie in Duitsland²¹³ eens geoordeeld dat de particuliere verkoop van goederen via eBay moest worden aangemerkt als belastingplichtige activiteit. Kennelijk werden actief stappen ondernomen voor de distributie van de goederen met middelen die ook worden ingezet door een handelaar.²¹⁴ De vaststelling zal daarentegen steeds weer afhangen van het geheel van omstandigheden in het concrete geval. Het eenduidig vaststellen van voldoende regelmaat en duurzaamheid zal niet eenvoudig zijn.

Om de wenselijkheid van een indirecte wijze van heffing via de prosumant te beoordelen, wordt allereerst gekeken naar juridische neutraliteit. Het waarborgen van een gelijk speelveld streeft in dat verband naar een gelijke behandeling van gelijke belastingplichtigen. Over het algemeen kan worden gesteld dat prosumenten niet gelijkwaardig zijn aan de traditionele marktpartijen, tenzij kan worden geconstateerd dat actieve stappen worden ondernomen om economisch actief te zijn, dat werkzaam wordt opgetreden op een markt, dat een economisch doel wordt nagestreefd met de aard van de betrokken zaken. Naast intenties om economisch actief te zijn, moet tevens met een zekere regelmaat worden gepresteerd. In die gevallen zullen belastingplichtige gevolgen gewenst zijn. Toch lijken de verschillen

²¹³ Het 'Bundesfinanzhof', vergelijkbaar met onze Hoge Raad.

²¹⁴ BFH 26 april 2012, V R 2/11. Geraadpleegd op lexetius.com/2012,1687.

doorgaans te groot om van zuiver gelijke gevallen te spreken.²¹⁵ Daarbij komt dat de daadwerkelijke toepassing van belastingplicht veelal geen heldere antwoorden zal opleveren. In termen van een gelijk speelveld lijkt het dan ook niet geheel wenselijk dat prosumenten dezelfde belastingplichtige rol krijgen als traditionele marktpartijen.

Heffing van btw over C2C-prestaties vanuit een objectbenadering is wel degelijk gewenst. Op het niveau van de prosument zou dit erop neer kunnen komen dat bijvoorbeeld regelmaat en duurzaamheid sneller aanwezig moeten zijn. Dit zou aan de ene kant de gewenste neutraliteit en de algemene en objectieve heffing ten goede komen. Aan de andere kant lijkt een grote hoeveelheid extra belastingplichtigen inbreuk te maken op de praktische uitvoerbaarheid van het systeem. In deze context is eerder al discussie ontstaan naar aanleiding van het Fuchs-arrest.²¹⁶ Gelet op het feit dat de btw een relatief gemakkelijke belasting is om te heffen door de kleine groep belastingplichtigen, is het van belang dat het begrip belastingplicht niet te ver wordt uitgebreid.²¹⁷ Veel prosumenten zullen daarbij onder de grens van de KOR blijven. Het feit dat deze regeling bestaat, impliceert al dat er in beginsel veel bezwaren kleven aan belastingplicht voor kleine ondernemers.²¹⁸ Is het dan verstandig om die groep kleine ondernemers met het grote aantal prosumenten van tegenwoordig te vermeerderen? Naar mijn mening is het dat niet. Dat levert tevens voor de belastingautoriteiten veel perceptiekosten, weinig inkomsten en mogelijk zelfs een verlies op. Verder kan eraan worden getwijfeld of de mededingingsneutraliteit niet wordt verwaarloosd als de KOR op grote schaal wordt toegepast.²¹⁹ De KOR lijkt zijn verzachtende karakter te verliezen door de impact van zijn huidige vorm in de nieuwe economie. In Nederland wordt gedacht aan vereenvoudiging van de regeling.²²⁰ De mogelijkheden hiertoe zijn echter nog niet duidelijk. Dit heeft mogelijk betrekking op vereenvoudiging van de registratie of het aanvragen van ontheffing. Om de toepassing van de regeling vriendelijker te maken, kan ook worden gedacht aan het invoeren van drempels. Weliswaar zal de KOR doorgaans de bezwaren oplossen van belastingplicht bij de individuele prosument, maar dit neemt mijns inziens niet de bezwaren weg van het grote aantal bijkomende belastingplichtigen. Het is bovendien nog maar de vraag of al deze prosumenten zich feitelijk zullen aanmelden als belastingplichtige. Hieraan kan iets worden gedaan in de vorm van voorlichtingen, controles en eventuele sancties, maar dit zal voor de belastingautoriteiten wederom veel extra werk opleveren. Ook het systeem van aftrek van btw lijkt de nodige doelmatigheid en eenvoud te missen als iedere prosument vermogen moet toewijzen aan de economische of privésfeer.

²¹⁵ Denk bijvoorbeeld ook aan bedrijfsomstandigheden, de resultaten, het klantenbestand, de omvang en inrichting van de onderneming en de kosten.

²¹⁶ HvJ 20 juni 2013, C-219/12 (Thomas Fuchs). Thomas Fuchs werd als belastingplichtige aangemerkt door het terug leveren van de door zonnepanelen geproduceerde elektriciteit aan het elektriciteitsnet. Hierdoor zijn en worden belastingautoriteiten geconfronteerd met een sterke toename van het aantal belastingplichtigen. Daarbij zorgt toepassing van de KOR dat doorgaans geen extra btw-inkomsten worden verkregen. Bovendien zal de btw over zonnepanelen in aftrek worden gebracht. Het vele extra werk met daartegenover minimale inkomsten lijkt vanuit een doelmatig oogpunt geenszins wenselijk.

²¹⁷ Zie M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2014 (veertiende druk) p. 81.

²¹⁸ Laat staan voor de vele particulieren die niet eens als belastingplichtige willen worden aangemerkt of wellicht niet eens weten dat ze belastingplichtig zijn.

²¹⁹ Hierbij wordt verwezen naar het voorbeeld uit paragraaf 4.4.2 over het hotel met 100 hotelkamers tegenover 100 prosumenten met ieder één kamer inclusief toepassing van de KOR.

²²⁰ Staatssecretaris van Financiën Eric Wiebes, Brief over vakantiewoningen en btw, 12 juli 2016.

Voor prosumenten die streven naar duurzame opbrengst en daadwerkelijk met regelmaat presteren, zal belastingplicht zonder meer wenselijk zijn. Zij moeten in dat geval recht hebben op aftrek van btw over kosten die zij maken voor de prestaties. Belastingplicht is daarentegen in veel gevallen niet zuiver vast te stellen. Het zal steeds afhangen van de feiten, welke in de praktijk zeer uiteenlopen. Geconcludeerd is dat het enkele aanmelden op een deelplatform niet onmiddellijk leidt tot belastingplicht. Vanuit wenselijk perspectief lijken de juridische neutraliteit en het doelmatigheidsbeginsel daarbij terughoudendheid te eisen bij het aanmerken van prosumenten als belastingplichtige. Een doelmatige en eenvoudige heffing wordt niet gerespecteerd als het aantal belastingplichtigen aanzienlijk toeneemt. In dit verband bevestigt ook het arrest Kostov dat een betere neutraliteit pas wordt nageleefd als dit op basis van een doelmatige en eenvoudige heffing wenselijk is.²²¹ Aldus is de grote groep prosumenten in het algemeen geen geschikt middel om als belastingplichtige op te treden. De hypothese dient in mijn ogen grotendeels ontkennend te worden beantwoord.

5.4.3 Beoordeling: het deelplatform als belastingplichtige

Nu prosumenten in het algemeen geen ideaal middel blijken te zijn om heffing en inning van btw te realiseren, is het niet merkwaardig om de ogen op de deelplatforms te richten. In het vorige hoofdstuk zijn de mogelijke functies van een deelplatform onder de huidige regelgeving besproken. Hier zal eerst kort op worden ingegaan. Daarna wordt vanuit wenselijk recht bekeken in hoeverre de deelplatforms een geschikte rol kunnen spelen bij de heffing en inning van over C2C-prestaties.

Deelplatforms vervullen hoofdzakelijk een bemiddelingsfunctie in een C2C-prestatie. Zij doen het nodige opdat de prosument en consument een contract sluiten en dragen enkel btw af over de bemiddelingsdienst.²²² Ervan uitgaande dat belastingplicht bij prosumenten niet aan de orde is, vallen de daadwerkelijke C2C-prestaties buiten de werkingssfeer van de btw. Het is een weloverwogen keuze van de deelplatforms om op naam en voor rekening van anderen te handelen. Ze ontkomen aan allerlei verplichtingen en aansprakelijkheden, nu ze feitelijk geen middelen bezitten en niet feitelijk het aanbod verzorgen. Dit is evenwel anders wanneer platforms op eigen naam handelen. In dat verband kunnen platforms op de eerste plaats in aanmerking komen voor bijzondere regelingen uit de Btw-richtlijn. De betreffende marge- of veilingregeling stelt de heffing van btw vast bij de C2C-verkoop van gebruikte goederen via een platform. Op de tweede plaats kunnen deelplatforms met het handelen op eigen naam kwalificeren als commissionair. In dat geval worden ze geacht de C2C-prestatie af te nemen van de prosument en vervolgens zelf te verrichten aan de consument. Dit zou de onderliggende C2C-prestatie in de heffing van btw betrekken. Daarentegen is duidelijk geworden dat deelplatforms met hun tussenkomst veelal niet als commissionair worden aangemerkt. Interessant is dat hiervoor ter zake van elektronische diensten een bepaling is opgenomen in de Btw-uitvoeringsverordening. De betrokken commissairfictie ziet op belastingplichtigen via wiens telecommunicatienetwerk, interface of portaal elektronische

²²¹ Zie paragraaf 4.2.2.4.

²²² Zie bijvoorbeeld <https://www.airbnb.nl/help/article/436/what-is-vat-and-how-does-it-apply-to-me>.

diensten worden verricht. Daar waar technologische ontwikkeling enerzijds leidt tot heffingsproblematiek, biedt het kennelijk anderzijds mogelijkheden om btw op een alternatieve manier te heffen.

Volgens het rechtskarakter van de btw hoort heffing plaats te vinden bij de leverancier of dienstverrichter van de prestatie. Op basis van de huidige regelgeving is dat vaak de prosumant. Uit de vorige paragraaf is gebleken dat heffing en inning via deze categorie wegens doelmatigheidsredenen met name onwenselijk zal zijn. Naar mijn mening wordt een doelmatige wijze van heffing beter gerealiseerd als heffing en inning van btw over C2C-prestaties via de deelplatforms geschiedt. In hoofdstuk 1 werd duidelijk dat de heffing van toeristenbelasting al via Airbnb verloopt. In België heeft de deeleconomie een eigen fiscaal regime gekregen. Sinds 1 juli 2016 zijn online aangeboden diensten door prosumanten aan consumenten belast. Ook daar is aan de platforms opdracht gegeven om de heffing te verzorgen.²²³ Dit zijn opvallende ontwikkelingen die mijns inziens ook de geschiktheid aantonen om de heffing van btw via de deelplatforms te laten lopen. De meeste deelplatforms zijn immers al belastingplichtig voor de bemiddelingsdiensten die zij verrichten. Een doelmatige heffing zal voorts op diverse gebieden worden gestimuleerd. Er zijn aanzienlijk minder deelplatforms dan prosumanten, waardoor het aantal belastingplichtigen veel beperkter zal blijven. Prosumanten zullen niet aanlopen tegen onduidelijkheden over het recht op aftrek van btw. Tevens zijn de bezwaren wat betreft toepassing van de KOR niet aan de orde. De belastingautoriteiten zullen hierdoor niet te maken krijgen met de vele bijkomende werkzaamheden tegenover de minimale inkomsten en een mogelijke verstoring van de mededingingsneutraliteit. Op basis van het bovenstaande dient de tweede hypothese naar mijn mening bevestigend te worden beantwoord.

Voor de realisatie van heffing van btw over C2C-prestaties via de deelplatforms kan aansluiting worden gezocht bij de commissairisfictie voor elektronische diensten. Volgens die fictie worden partijen als app stores en andere marktplaatsen die elektronische diensten aanbieden namelijk geacht op te treden als commissair. Hier kunnen dergelijke partijen niet onderuit zodra onder meer betalings-, leverings- of contractvoorwaarden worden vastgesteld. Met een soortgelijke fictie voor belastingplichtigen via wiens platform C2C-prestaties worden verricht, zullen veel deelplatforms worden aangemerkt als commissair. Ook het gebruik van een deelplatform gaat voor een consument in de regel niet zonder akkoord te gaan met de algemene voorwaarden.²²⁴ Als gevolg daarvan zullen de C2C-prestaties worden onderworpen aan de gewenste btw-heffing. Het lijkt een bruikbaar concept dat zal moeten worden voorzien van de nodige zekerheden. Zo moeten prosumanten die een objectiveerbare wil hebben om te handelen als belastingplichtige hiertoe ook de mogelijkheid krijgen. Het voorleggen van deze keuze bij de aanmelding op een deelplatform kan bijvoorbeeld oplossing bieden. Het uitgangspunt dat heffing van btw over C2C-prestaties via het deelplatform verloopt, zal in elk geval het algemene karakter van de btw als algemene verbruiksbelasting op een doelmatige wijze bevorderen.

²²³ Belgische Kamer van volksvertegenwoordigers, Ontwerp van programmawet, DOC 54 1875/001, 2 juni 2016.

²²⁴ Hiervoor heb ik registratieprocedures bij verschillende deelplatforms doorlopen, waaronder Airbnb, Uber, Thuisafgehaald, Snappcar, Helpling, JustPark, BlaBlaCar, MyWheels en Croqqr.

HOOFDSTUK 6

Samenvatting en conclusie

6.1 Inleiding

Een nieuwe economie heeft zich succesvol weten te ontplooiën. In een toenemende mate wordt de reeds bestaande economie geconfronteerd met nieuwe initiatieven waarin het 'delen' met anderen centraal staat. De opkomst van de deeleconomie is in dit onderzoek bezien in het licht van het gemeenschappelijke Europese btw-stelsel. De heffing van btw over prestaties in de deeleconomie heeft hierbij centraal gestaan. In dit hoofdstuk zal het resultaat van dit onderzoek uiteen worden gezet.

6.2 Hoofdpijnen van het onderzoek

De digitalisering van de economie brengt fiscale uitdagingen met zich mee. Zoals het BEPS-project uitwijst, is één van die fiscale uitdagingen het beheersen van de deeleconomie. Het is de economie die wordt gedomineerd door een nieuw concept; particulieren worden door gespecialiseerde platforms in staat gesteld prestaties te verrichten aan andere particulieren. Het efficiënt delen van bezit ligt hieraan ten grondslag. Het betreffende C2C-concept bevat de nodige raakvlakken met de btw. Daarentegen zijn de fiscale normen en regels in de btw hoofdzakelijk toegespitst op het B2C-concept uit de oude economie. Het nieuwe C2C-concept leidt zodoende tot vragen die met de huidige btw-regelgeving moeten worden beantwoord. Dit zijn ingewikkelde vragen. Het btw-stelsel heeft zich immers traag ontwikkeld in vergelijking met de technologische en economische omgeving. De ruimte om te ontwikkelen blijkt daarentegen wel aanwezig te zijn.²²⁵ In die context is onderzocht waar met betrekking tot het C2C-concept de ruimte ligt om rekening te houden met de ontwikkelingen van de deeleconomie. Aan de hand van de posities van de prosumant en het deelplatform is inzicht geboden in de manier waarop de door hen voorgebrachte prestaties in de heffing van btw worden betrokken en zouden moeten worden betrokken. In hoofdstuk 2 zijn hiervoor de huidige technologische ontwikkelingen in kaart gebracht. Hoofdstuk 3 heeft daaropvolgend de raakvlakken met de btw aangestipt. Vervolgens is in hoofdstuk 4 het huidig geldende recht toegepast op de praktijk. Tot slot heeft hoofdstuk 5 zich geconcentreerd op de wenselijkheid hiervan, met het overkoepelde uitgangspunt om te streven naar een eerlijke en effectieve manier van belastingheffing.

²²⁵ Zo heeft het HvJ bijvoorbeeld recent geoordeeld dat de btw-vrijstelling eveneens kan worden toegepast op diensten waarin het ruilen van Bitcoins tegen traditionele valuta centraal staat. Met het toepassen van de vrijstelling op bitcointransacties lijkt het HvJ rekening te houden met de ontwikkelingen in de digitale economie. Zie HvJ 22 oktober 2015, C-264/14 (Hedqvist).

6.3 Conclusie van het onderzoek

Dit onderzoek is gepaard gegaan met de volgende probleemstelling:

Hoe worden prestaties in de deeleconomie volgens de huidige regels en normen in de heffing van btw betrokken en hoe zouden deze prestaties in de heffing van btw moeten worden betrokken?

Technologische ontwikkelingen hebben geresulteerd in een sterke toename van prestaties op het particuliere niveau. Blijkens wenselijk recht dient iedere besteding die leidt tot consumptief verbruik heffing van btw als gevolg te hebben. Voor het object van C2C-prestaties geldt geen uitzondering. Op die manier wordt recht gedaan aan het algemene objectieve karakter van de btw. Nu C2C-prestaties tevens als concurrerend met andere prestaties op de markt kunnen worden aangemerkt, is op objectniveau sprake van soortgelijke economische verrichtingen. Neutraliteit ten aanzien van de mededinging verlangt in dat verband naar een gelijke btw-behandeling. Zo waarborgt heffing van btw ook een gelijk speelveld met de traditionele marktpartijen. Deze heffing moet worden bereikt op een indirecte wijze. Het btw-stelsel rekent erop dat daarmee op een doelmatige manier zoveel mogelijk recht wordt gedaan aan het karakter van een algemene verbruiksbelasting. Zowel prosumenten als deelplatforms dragen bij aan de totstandbrenging van prestaties in de deeleconomie. Beide partijen zijn in dit onderzoek uitvoerig aan bod gekomen om te kunnen beoordelen welke rol zij spelen en zouden moeten spelen ten behoeve van heffing van btw over de onderhavige C2C-prestaties.

De weerstand voor particulieren om economisch actief te zijn is beduidend minder dan voorheen. Dit heeft geleid tot een sterke toename van situaties waarin het vraagstuk van belastingplicht in de btw een rol speelt. Naar voren is gekomen dat de toepassing van dit vraagstuk complex, maar erg belangrijk is. De aanwezigheid van belastingplicht stelt vast of prestaties moeten worden onderworpen aan btw. Het btw-stelsel belast immers de levering van goederen en diensten die door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht. De criteria die belastingplicht ten gevolge hebben, gelden momenteel onveranderd voor oude en nieuwe economische verhoudingen. Ook prosumenten zijn belastingplichtig indien zij kunnen worden aangemerkt als eenieder die zelfstandig een economische activiteit verricht. Daarvoor is enerzijds vereist dat een belastingplichtige met een zekere regelmaat prestaties verricht. Ook dienen de prestaties en de daaruit verkregen opbrengsten een bepaalde vorm van duurzaamheid te bevatten. In dit onderzoek is geconcludeerd dat de belastingplicht afhangt van beide elementen, ondanks dat ze doorgaans verweven met elkaar zullen zijn. Een prosument die zich aanmeldt op een deelplatform streeft naar opbrengst. Het is niet uitgesloten dat dit streven bovendien moet worden bijgestaan door objectieve gegevens die de aanwezigheid van duurzaamheid versterken. Uit het enkele aanmelden op een deelplatform volgt immers niet dat prestaties op regelmatige basis worden verricht. Aan de hand van jurisprudentie van het HvJ zijn hiervoor diverse normen te achterhalen:

- Wordt met de activiteit werkzaam opgetreden op een markt?
- Wordt de aard van de betrokken zaken werkelijk gebruikt voor economische doeleinden?
- Wat is de duur van de activiteit, de omvang van de clientèle en wat zijn de opbrengsten?
- Worden actieve stappen ondernomen met vergelijkbare middelen als een fabrikant, handelaar of dienstverrichter?

Deze normen zijn geschikt om de duurzaamheid van een economische activiteit te beoordelen. Doorgaans zal voldoende duurzaamheid leiden tot het regelmatig verrichten van prestaties. Toch is het van belang om ook de objectief constateerbare regelmaat waarmee een prosument prestaties verricht mee te nemen in de beoordeling. Het incidenteel verrichten van prestaties leidt immers niet tot belastingplicht.

De deeleconomie bevat evenwel grote mate van diversiteit. De categorie prosumenten is enorm groot en de meest uiteenlopende prestaties worden verricht. Nu de beoordeling van belastingplicht steeds weer zal afhangen van het geheel van omstandigheden in het concrete geval, is het allerm minst eenvoudig per prosument eenduidig vast te stellen of belastingplicht aan de orde is. In de gevallen waar evident sprake is van belastingplicht, is een kwalificatie als belastingplichtige gerechtvaardigd. Dit zal mede afhangen van de objectiveerbare wil belastingplichtig te zijn. Voor velen zal de grens van belastingplicht echter onduidelijk blijven. Om de gewenste algemene en neutrale heffing toch te realiseren, kan worden gedacht aan nieuwe regels die onder andere regelmaat en duurzaamheid sneller aanwezig achten. In dat verband is geconcludeerd dat dit geenszins wenselijk is. De uitbreiding van belastingplicht zal leiden tot een groot aantal bijkomende belastingplichtigen, met als gevolg een behoorlijke verwaarlozing van de beoogde doelmatige heffing. Ter zake van belastingplicht dient mijns inziens te worden gekozen voor toepassing van bestaande normen.

De gewenste doelmatige heffing lijkt wel te worden bereikt als deelplatforms hierbij een rol gaan spelen. Allereerst zijn in dit verband de mogelijke functies van deelplatforms onder de huidige regelgeving geanalyseerd. Op basis daarvan is momenteel nog geen rol weggelegd voor het deelplatform bij de heffing en inning van btw. De deeleconomie wordt grotendeels gekenmerkt door platforms die een bemiddelingsfunctie vervullen. Bijgevolg wordt slechts de vergoeding voor de bemiddelingsdienst in de heffing van btw betrokken. De onderliggende C2C-prestatie, waar het voor de consument om draait, valt buiten het bereik van de btw. Vernieuwende regels kunnen hier verandering in brengen. Met betrekking tot elektronische diensten die door tussenkomst van marktplaatsen en andersoortige platforms worden verricht, zijn in de Europese regelgeving reeds bepalingen opgenomen. De betreffende commissionairsfictie stelt vast dat dergelijke platforms de vermoedelijke dienstverrichter jegens de consument zijn. Naar mijn mening is de gedachtegang achter deze fictie aantrekkelijk voor de deeleconomie. Wanneer deelplatforms worden voorzien van een overeenkomstige fictie, worden zij aangemerkt als de verrichter van de C2C-prestatie. Hierdoor valt de onderliggende C2C-prestatie binnen het bereik van de btw. Dit strookt eveneens met het feit dat veel platforms vereisen akkoord te gaan met algemene voorwaarden. Het lijkt mij een pakkend concept dat de gewenste eerlijke en efficiënte heffing van btw over prestaties in de deeleconomie realiseerbaar maakt.

Aangehaalde literatuur

BOEKEN

Van Hilten (1992)

M.E. van Hilten, Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW (diss.), Kluwer, Deventer, 1992.

Van Zadelhoff (1992)

B.G. van Zadelhoff, Onroerende goederen en belasting over toegevoegde waarde (diss.), Kluwer, Deventer, 1992.

Van Kesteren (1994)

H.W.M. van Kesteren, Fiscale rechtswil (diss.), Gouda Quint, Arnhem, 1994.

Bijl, Van Hilten en Van Vliet (2001)

D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, Kluwer, Deventer, 2001.

Van Norden (2007)

G.J. van Norden, Het concern in de btw (diss.), Kluwer, Deventer, 2007.

Van Doesum (2009)

A.J. van Doesum, Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw (diss.), Kluwer, Deventer, 2009.

Van Hilten en Van Kesteren (2014)

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

Spiessens (2015)

A.E. Spiessens, Heffing aan de grens (diss.), Tilburg University, 2015.

Van Zadelhoff (2016)

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

ARTIKELEN

Levitt (1983)

T. Levitt, The Globalization of Markets, Harvard Business Review, May 1983. Beschikbaar op <https://hbr.org/1983/05/the-globalization-of-markets>.

Gribnau (2006)

J.L.M. Gribnau, Rechtsbeginselen en evaluatie van belastingwetgeving: Rechtvaardigheid hanteerbaar gemaakt, in A.C. Rijkers en H. Vording (red.), Vijf jaar Wet IB 2001, Kluwer, Deventer, 2006.

Merkx (2014)

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

Van Norden (2015)

G.J. van Norden, Fiscaliteit en de nieuwe economie, NTFR 2015/2205.

Koolhoven (2015)

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

Lamers (2016)

J.J.M. Lamers, Tussen wal en schip, NFTR-B 2016/3.

Ranchordas (2016)

S. Ranchordas, Regels voor de digitale economie, oftewel 'uber-regulering', RegelMaat 2016 (31) 2.

OVERIG

Europese Commissie (2010)

Europese Commissie, Groenboek over de toekomst van de btw, Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter btw-stelsel, COM(2010) 695 definitief. Beschikbaar op [http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com\(2010\)0695_/com_com\(2010\)0695_nl.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com(2010)0695_/com_com(2010)0695_nl.pdf).

OECD (2013)

OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, 2013. Beschikbaar op <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

OECD (2013)

OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, 2013.
Beschikbaar op <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

McKinsey Global Institute (2013)

McKinsey Global Institute, Disruptive technologies: Advances that will transform life, business, and the global economy, May 2013. Beschikbaar op <http://www.mckinsey.com/business-functions/business-technology/our-insights/disruptive-technologies>.

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, 3 april 2014. Beschikbaar op http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/explanatory_notes_2015_nl.pdf.

OECD (2015)

OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.
Beschikbaar op <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

Europese Commissie (2015)

Europese Commissie, Working Paper no. 878, 22 september 2015, taxud.c.1(2015)4370160.
Beschikbaar op <https://circabc.europa.eu/sd/a/878e0591-80c9-4c58-baf3-b9fda1094338/878%20-%20VAT%20treatment%20of%20sharing%20economy.pdf>.

Wiebes (2015)

Staatssecretaris van Financiën Eric Wiebes, Appreciatie uitkomst BEPS-project en vooruitblik Nederlands fiscaal vestigingsklimaat, 5 oktober 2015. Beschikbaar op <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2015/10/05/brief-based-erosion-profit-shifting>.

Ministerie van Economische Zaken (2015)

Ministerie van Economische Zaken, Innoveren in de deeleconomie, uitgevoerd door kenniscentrum shareNL, 2015. Beschikbaar op <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2015/11/01/innoveren-in-de-deeleconomie>.

Wiebes (2016)

Staatssecretaris van Financiën Eric Wiebes, Brief over vakantiewoningen en btw, 12 juli 2016. Beschikbaar op <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2016/07/12/brief-over-vakantiewoningen-en-btw>.

Aangehaalde jurisprudentie

HvJ 5 februari 1981, 154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA)
HvJ 1 april 1982, 89/81 (Hong Kong Trade Development Council)
HvJ 14 februari 1985, 268/83 (Rompelman)
HvJ 26 maart 1987, 235/85 (Commissie/Nederland)
HvJ 23 november 1988, 230/87 (Naturally Yours Cosmetics)
HvJ 17 oktober 1989, 231/87 en 129/88 88 (Carpaneto Piacentino)
HvJ 4 december 1990, C-186/89 (Van Tiem)
HvJ 11 juli 1991, C-97/90 (Lennartz)
HR 5 februari 1992, nr. 27 413, FED 1992/248
HvJ 3 maart 1994, C-16/93 (Tolsma)
HvJ 2 juni 1994, C-33/93 (Empire Stores)
HvJ 4 oktober 1995, C-291/92 (Armbrecht)
HvJ 29 februari 1996, C-110/94 (INZO)
HvJ 2 mei 1996, C-231/94 (Faaborg-Gelting Linien A/S)
HvJ 26 september 1996, C-230/94 (Renate Enkler)
HvJ 15 januari 1998, C-37/95 (Ghent Coal)
HvJ 19 november 1998, C-305/97 (*Royscot Leasing Ltd*)
HvJ 25 februari 1999, C-349/96 (Card Protection Plan)
HvJ 27 januari 2000, C-23/98 (Heerma)
HvJ 8 juni 2000, C-98/98 (Midland Bank)
HvJ 19 september 2000, C-454/98 (Schmeink & Strobel)
HvJ 14 november 2000, C-142/99 (Floridienne & Berginvest)
HvJ 8 maart 2001, C-415/98 (Bakcsi)
HvJ 15 maart 2001, C-108/00 (SPI)
HvJ 13 december 2001, C-235/00 (CSC Financial Services Ltd.)
HvJ 20 november 2003, C-8/01 (Taksatorringen)
HvJ 29 april 2004, C-137/02 (Faxworld)
HvJ 27 mei 2004, C-68/03 (Lipjes)
Conclusie van A-G Kokott 24 februari 2005, C-305/03 (Commissie/Verenigd Koninkrijk)
HvJ 3 maart 2005, C-32/03 (Fini H.)
HvJ 3 maart 2005, C-472/03 (Arthur Andersen)
HvJ 26 mei 2005, C-465/03 (Kretztechnik)
HvJ 9 februari 2006, C-305/03 (Commissie/Verenigd Koninkrijk)
HvJ 13 december 2007, C-408/06 (Franz Götz)
HvJ 22 mei 2008, C-162/07 (Ampliscientifica)
HvJ 10 juli 2008, C-484/06 (Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV)

HvJ 6 oktober 2009, C-267/08 (SPÖ Landesorganisation Kärnten)
HvJ 10 maart 2011, C-497/09 (Manfred Bog)
HvJ 12 april 2011, C-180/10 en C-181/10 (Slaby & Kuć)
HvJ 14 juli 2011, C-464/10 (Pierre Henfling)
HvJ 19 juli 2012, C-263/11 (Rēdlihs)
HvJ 19 december 2012, C-549/11 (Orfey Bulgaria)
HvJ 13 juni 2013, C-62/12 (Kostov)
HvJ 20 juni 2013, C-653/11 (Paul Newey)
HvJ 20 juni 2013, C-219/12 (Thomas Fuchs)
HvJ 9 juli 2015, C-331/14 (Trgovina Prizma)
HvJ 3 september 2015, C-526/13 (Fast Bunkering Klaipėda)
HvJ 22 oktober 2015, C-264/14 (Hedqvist)

